ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ (ОЭСР)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДОВ И КАПИТАЛА

ПОЛНАЯ ВЕРСИЯ (РЕДАКЦИЯ 2025 ГОДА)

Консолидированный официальный перевод на русский язык, включающий Обновление от 18 ноября 2025 года (The 2025 Update)

Настоящее издание объединяет полный массив Модельной конвенции ОЭСР и Комментариев к ней с новейшими изменениями 2025 года, включая:

- Трансграничную удаленную работу из дома / домашний офис (Статья 5, пункты 44.1–44.21);
- Альтернативный режим для добычи полезных ископаемых (Статья 5, пункты 170–203);
- Корректировки прибыли ассоциированных предприятий и Руководство по ТЦО (Статья 9);
- Разрешение споров и взаимодействие процедуры МАР с ГАТС/ВТО (Статья 25);
- Обмен информацией по предсказуемой целесообразности (Статья 26);
- Тест основной цели (PPT) и защиту соглашений от злоупотреблений (Статья 29);
- Актуализированные замечания, оговорки и позиции государств.

Модельная налоговая конвенция в отношении доходов и капитала ПОЛНАЯ ВЕРСИЯ (в редакции по состоянию на 21 ноября 2017 года)

Модельная налоговая конвенция

в отношении доходов и капитала

Тома I и II (обновлено 21 ноября 2017 года)

Комитет по налоговым вопросам ОЭСР

Настоящий документ и любые включённые в него карты не затрагивают статус или суверенитет в отношении какой-либо территории, делимитацию международных границ и рубежей, а также наименование какой-либо территории, города или района.

При цитировании настоящей публикации указывать: OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en

ISBN 978-92-64-30378-2 (print) ISBN 978-92-64-30699-8 (PDF) ISBN 978-92-64-28794-5 (condensed print) ISBN 978-92-64-28795-2 (condensed pdf)

Исправления к публикациям ОЭСР можно найти в Интернете по адресу: www.oecd.org/publishing/corrigenda.

Вы можете копировать, загружать или распечатывать материалы ОЭСР для собственного использования, а также включать выдержки из публикаций, баз данных и мультимедийных продуктов ОЭСР в собственные документы, презентации, блоги, веб-сайты и учебные материалы при условии надлежащего указания ОЭСР в качестве источника и правообладателя. Все запросы на публичное или коммерческое использование и права на перевод следует направлять по адресу rights@oecd.org. Запросы на разрешение фотокопирования частей настоящего материала для публичного или коммерческого использования следует направлять непосредственно в Copyright Clearance Center (CCC) по адресу info@copyright.com или в Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) по адресу contact@cfcopies.com.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Настоящая полная версия Модельной налоговой конвенции ОЭСР содержит полный текст Модельной налоговой конвенции в отношении доходов и капитала в редакции по состоянию на 21 ноября 2017 года, включая статьи, Комментарии, позиции экономик, не входящих в ОЭСР, Рекомендацию Совета ОЭСР, исторические примечания и полные тексты ряда фоновых докладов, принятых после 1977 года. Новые издания настоящей книги будут публиковаться регулярно для отражения обновлений.

Модельная налоговая конвенция ноября 2017 года также доступна в веб-формате и в сжатом

формате. Веб-формат включает текст полной версии, а также такие функции, как обширные внутренние гиперссылки, облегчающие переход от статьи к соответствующему Комментарию; возможности быстрого поиска; возможность для пользователя прикреплять примечания к определённым фрагментам текста; а также возможности вырезания и вставки. Десятое издание сжатой версии, опубликованное в декабре 2017 года, включает только статьи, Комментарии,

позиции экономик, не входящих в ОЭСР, и Рекомендацию Совета ОЭСР.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Центр ОЭСР по налоговой политике и администрированию выражает благодарность Жаку Сассевилю за его неоценимый вклад на протяжении более 20 лет в разработку и публикацию настоящего и предыдущих изданий Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Том I

Введение **I-1**
A. Исторический обзор **I-1**
B. Влияние Модельной конвенции ОЭСР **I-4**
C. Соображения налоговой политики, имеющие значение для решения о заключении налогового договора или о внесении изменений в
существующий договор **I-5**
D. Представление Модельной конвенции **I-7**
Модельная конвенция **M-3**
Комментарии к статьям Модельной конвенции
Комментарий к статье 1 ..... **C(1)-1**
Комментарий к статье 2 ..... **C(2)-1**
Комментарий к статье 3 ..... **C(3)-1**
Комментарий к статье 4 ..... **C(4)-1**
Комментарий к статье 5 ..... **C(5)-1**
Комментарий к статье 6 ..... **C(6)-1**
Комментарий к статье 7 ..... **C(7)-1**
Комментарий к статье 8 ..... **C(8)-1**
Комментарий к статье 9 ..... **C(9)-1**
Комментарий к статье 10 ..... **C(10)-1**
Комментарий к статье 11 ..... **C(11)-1**
Комментарий к статье 12 ..... **C(12)-1**
Комментарий к статье 13 ..... **C(13)-1**
Комментарий к статье 14 [Исключено] ..... **C(14)-1**
Комментарий к статье 15 ..... **C(15)-1**
Комментарий к статье 16 ..... **C(16)-1**
Комментарий к статье 17 ..... **C(17)-1**
Комментарий к статье 18 ..... **C(18)-1**
Комментарий к статье 19 ..... **C(19)-1**
Комментарий к статье 20 ..... **C(20)-1**
Комментарий к статье 21 ..... **C(21)-1**
Комментарий к статье 22 ..... **C(22)-1**
Комментарий к статьям 23 A и 23 B ..... **C(23)-1**
Комментарий к статье 24 ..... **C(24)-1**
Комментарий к статье 25 ..... **C(25)-1**
Комментарий к статье 26 ..... **C(26)-1**
Комментарий к статье 27 ..... **C(27)-1**
Комментарий к статье 28 ..... **C(28)-1**
Комментарий к статье 29 ..... **C(29)-1**
Комментарий к статье 30 ..... **C(30)-1**
Комментарий к статьям 31 и 32 . . . . . C(31/32)-1

Позиции экономик, не входящих в ОЭСР, в отношении Модельной налоговой конвенции ОЭСР

Введение **P-3**
Позиции по статье 1 и Комментарию к ней ..... **P(1)-1**
Позиции по статье 2 и Комментарию к ней ..... **P(2)-1**
Позиции по статье 3 и Комментарию к ней ..... **P(3)-1**

Позиции по статье 4 и Комментарию к ней ..... P(4)-1
Позиции по статье 5 и Комментарию к ней ..... P(5)-1
Позиции по статье 6 и Комментарию к ней ..... P(6)-1
Позиции по статье 7 и Комментарию к ней ..... P(7)-1
Позиции по статье 8 и Комментарию к ней ..... P(8)-1
Позиции по статье 9 и Комментарию к ней ..... P(9)-1
Позиции по статье 10 и Комментарию к ней ..... P(10)-1
Позиции по статье 11 и Комментарию к ней ..... P(11)-1
Позиции по статье 12 и Комментарию к ней ..... P(12)-1
Позиции по статье 13 и Комментарию к ней ..... P(13)-1
Позиции по статье 14 и Комментарию к ней [Исключено] ..... P(14)-1
Позиции по статье 15 и Комментарию к ней ..... P(15)-1
Позиции по статье 16 и Комментарию к ней ..... P(16)-1
Позиции по статье 17 и Комментарию к ней ..... P(17)-1
Позиции по статье 18 и Комментарию к ней ..... P(18)-1
Позиции по статье 19 и Комментарию к ней ..... P(19)-1
Позиции по статье 20 и Комментарию к ней ..... P(20)-1
Позиции по статье 21 и Комментарию к ней ..... P(21)-1
Позиции по статье 22 и Комментарию к ней ..... P(22)-1
Позиции по статьям 23 A и 23 B и Комментарию к ним ..... P(23)-1
Позиции по статье 24 и Комментарию к ней ..... P(24)-1
Позиции по статье 25 и Комментарию к ней ..... P(25)-1
Позиции по статье 26 и Комментарию к ней ..... P(26)-1
Позиции по статье 28 и Комментарию к ней ..... P(28)-1
Позиции по статье 29 и Комментарию к ней ..... P(29)-1
Позиции по статье 30 и Комментарию к ней ..... P(30)-1

Том II

Предыдущие доклады, относящиеся к Модельной налоговой конвенции . . . . . R-i

Трансфертное ценообразование, корреспондирующие корректировки и процедура взаимного согласования ..... R(1)-1

Налогообложение доходов, полученных от сдачи в аренду промышленного, торгового или научного оборудования ..... R(2)-1

Налогообложение доходов, полученных от сдачи в аренду контейнеров ..... R(3)-1

Недостаточная капитализация (thin capitalisation) ..... R(4)-1

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний ..... R(5)-1

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний ..... R(6)-1

Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности ..... R(7)-1

Преодоление налогового договора (tax treaty override) ..... R(8)-1

Правило 183 дней: некоторые проблемы применения ..... R(9)-1

Налоговый режим программного обеспечения ..... R(10)-1

Треугольные случаи ..... R(11)-1

Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы ..... R(12)-1

Отнесение дохода к постоянным представительствам ..... R(13)-1

Зачёт условного налога (tax sparing): пересмотр ..... R(14)-1

Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР
к товариществам ..... R(15)-1
Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... R(16)-1
Ограничение права на договорные льготы ..... R(17)-1
Вопросы квалификации для целей договора, возникающие в связи с электронной коммерцией ..... R(18)-1
Вопросы, возникающие по статье 5 (Постоянное представительство)
Модельной налоговой конвенции ..... R(19)-1
Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие в связи с планами
предоставления работникам опционов на акции ..... R(20)-1
Совершенствование разрешения споров по налоговым договорам ..... R(21)-1
Применение и толкование статьи 24
(Недискриминация) ..... R(22)-1
Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT ..... R(23)-1
Предоставление договорных льгот в отношении доходов
коллективных инвестиционных механизмов ..... R(24)-1
Вопросы налоговых договоров, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы ..... R(25)-1
Вопросы, связанные со статьёй 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... R(26)-1
Приложение. Рекомендация Совета ОЭСР, касающаяся
Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала A-1

Том I

ВВЕДЕНИЕ

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

КОММЕНТАРИИ

ПОЗИЦИИ ЭКОНОМИК, НЕ ВХОДЯЩИХ В ОЭСР,

В ОТНОШЕНИИ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

ВВЕДЕНИЕ

1. Международное юридическое двойное налогообложение может быть в общем виде определено как взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта и за идентичные периоды. Его вредные последствия для обмена товарами и услугами, а также для движения капитала, технологий и лиц столь хорошо известны, что едва ли необходимо подчёркивать важность устранения препятствий, которые двойное налогообложение создаёт для развития экономических отношений между странами.

2. Давно признано среди стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития, что желательно прояснить, стандартизировать и подтвердить налоговое положение налогоплательщиков, которые осуществляют коммерческую, промышленную, финансовую или любую иную деятельность в других странах, посредством применения всеми странами общих решений к одинаковым случаям двойного налогообложения. Эти страны также давно признали необходимость совершенствования административного сотрудничества по налоговым вопросам, в частности посредством обмена информацией и помощи во взыскании налогов, в целях предотвращения уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения.

3. Таковы основные цели Модельной налоговой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, которая обеспечивает средство урегулирования на единообразной основе наиболее распространённых проблем, возникающих в сфере

международного юридического двойного налогообложения. Как рекомендовано Советом ОЭСР,1 странам-членам при заключении или пересмотре двусторонних конвенций следует следовать настоящей Модельной конвенции в толковании, данном Комментарием к ней, и с учётом содержащихся в ней оговорок, а их налоговым органам следует руководствоваться настоящим Комментарием, с изменениями, вносимыми время от времени, и с учётом своих замечаний к нему, при применении и толковании положений своих двусторонних налоговых конвенций, основанных на Модельной конвенции.

A. Исторический фон

4. Прогресс в направлении устранения двойного налогообложения уже был достигнут посредством двусторонних конвенций или односторонних мер, когда Совет Организации европейского экономического сотрудничества (ОЕЭС) принял свою первую Рекомендацию, касающуюся двойного налогообложения, 25 февраля 1955 года. К тому времени было подписано 70 двусторонних общих конвенций между странами, которые ныне являются членами ОЭСР. В значительной степени это было обусловлено работой, начатой в 1921 году Лигой Наций. Эта работа привела к подготовке в 1928 году первой модельной двусторонней конвенции и, наконец, к Модельным конвенциям Мехико (1943) и Лондона (1946), принципы

1 См. Приложение в Томе II.

которых с определёнными вариантами соблюдались во многих двусторонних конвенциях, заключённых или пересмотренных в течение следующего десятилетия. Однако ни одна из этих Модельных конвенций не была принята полностью и единогласно. Более того, в отношении ряда существенных вопросов они обнаруживали значительные различия и определённые пробелы.

5. Возрастающая экономическая взаимозависимость и сотрудничество стран — членов ОЕЭС в послевоенный период всё более ясно показывали важность мер по предотвращению международного двойного налогообложения. Была признана необходимость расширения сети двусторонних налоговых конвенций на все страны — члены ОЕЭС, а впоследствии ОЭСР, некоторые из которых к тому времени заключили лишь очень немного конвенций, а некоторые — ни одной. Одновременно всё более желательными становились гармонизация этих конвенций в соответствии с единообразными принципами, определениями, правилами и методами, а также соглашение о единообразном толковании.

6. Именно на этом новом фоне Налоговый комитет приступил в 1956 году к работе по подготовке проекта конвенции, который эффективно разрешил бы проблемы двойного налогообложения, существующие между странами — членами ОЭСР, и который был бы приемлем для всех стран-членов. С 1958 по 1961 год Налоговый комитет подготовил четыре промежуточных доклада, прежде чем представить в 1963 году свой итоговый Доклад под названием Draft Double Taxation Convention on Income and Capital.1 Совет ОЭСР принял 30 июля 1963 года Рекомендацию, касающуюся избежания двойного налогообложения, и призвал правительства стран-членов при заключении или пересмотре двусторонних конвенций между ними следовать этому Проекту конвенции.

7. Налоговый комитет ОЭСР при представлении своего Доклада в 1963 году предусматривал, что Проект конвенции может быть пересмотрен на более позднем этапе по итогам дальнейшего изучения. Такой пересмотр был также необходим для учёта опыта, накопленного странами-членами в ходе переговоров и практического применения двусторонних конвенций, изменений в налоговых системах стран-членов, роста международных налоговых отношений, а также развития новых секторов предпринимательской деятельности и появления новых сложных предпринимательских организаций на международном уровне. По всем этим причинам Налоговый комитет и, после 1971 года, его правопреемник — Комитет по налоговым вопросам — предприняли пересмотр Проекта конвенции 1963 года и Комментария к нему. Это привело к публикации в 1977 году новой Модельной конвенции и Комментария.2

8. Факторы, которые обусловили пересмотр Проекта конвенции 1963 года, продолжали оказывать своё влияние, и во многих отношениях давление в пользу обновления и адаптации Модельной конвенции к меняющимся экономическим условиям

1 Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963. 2 Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977.

постепенно возрастало. Развивались новые технологии и, одновременно, происходили фундаментальные изменения в способах осуществления трансграничных операций. Методы избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов становились всё более изощрёнными. Глобализация и либерализация экономик ОЭСР также стремительно ускорялись в 1980-е годы. Следовательно, в рамках своей регулярной программы работы Комитет по налоговым вопросам и, в частности, его Рабочая группа № 1 продолжали после 1977 года рассматривать различные вопросы, прямо или косвенно связанные с Модельной конвенцией 1977 года. Эта работа привела к ряду докладов, некоторые из которых рекомендовали поправки к Модельной конвенции и Комментарию к ней.1

9. В 1991 году, признав, что пересмотр Модельной конвенции и Комментария стал непрерывным процессом, Комитет по налоговым вопросам принял концепцию постоянно обновляемой (ambulatory) Модельной конвенции, предусматривающей периодические и более своевременные обновления и поправки без ожидания полного пересмотра. Поэтому было решено опубликовать пересмотренную обновлённую версию Модельной конвенции, которая учла бы работу, выполненную с 1977 года, путём интеграции многих рекомендаций, содержащихся в вышеупомянутых докладах.

10. Поскольку влияние Модельной конвенции распространилось далеко за пределы стран — членов ОЭСР, Комитет также решил, что процесс пересмотра должен быть открыт для использования вклада стран, не являющихся членами, других международных организаций и иных заинтересованных сторон. Считалось, что такие внешние вклады окажут помощь Комитету по налоговым вопросам в его непрерывной задаче обновления Модельной конвенции в соответствии с эволюцией международных налоговых правил и принципов.

11. Это привело к публикации в 1992 году Модельной конвенции в формате сменных листов (loose-leaf). В отличие от Проекта конвенции 1963 года и Модельной конвенции 1977 года, пересмотренная Модель не была завершением всеобъемлющего пересмотра, а скорее первым шагом непрерывного процесса пересмотра, предназначенного для производства периодических обновлений и тем самым обеспечения того, чтобы Модельная конвенция продолжала точно отражать взгляды стран-членов в любой момент времени. 11.1 Посредством одного из этих обновлений, подготовленного в 1997 году, позиции ряда стран, не являющихся членами, по Модельной конвенции были добавлены во второй том в признание растущего влияния Модельной конвенции за пределами стран ОЭСР (см. ниже). Одновременно были также добавлены переиздания ряда предыдущих докладов Комитета, которые привели к изменениям в Модельной конвенции. 11.2 С момента публикации первой постоянно обновляемой версии в 1992 году Модельная конвенция обновлялась 10 раз (в 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008,

1 Ряд этих докладов был опубликован и приводится в Томе II.

2010, 2014 и 2017 годах). Последнее такое обновление, которое было принято в 2017 году, включало большое число изменений, явившихся результатом проекта ОЭСР/G20 по размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) и, в частности, итоговых докладов по Действиям 2, 6, 7 и 141, подготовленных в рамках этого проекта.

B. Влияние Модельной конвенции ОЭСР

12. С 1963 года Модельная конвенция ОЭСР оказала широкое воздействие на переговоры, применение и толкование налоговых конвенций.

13. Во-первых, страны — члены ОЭСР в значительной степени следовали Модельной конвенции при заключении или пересмотре двусторонних конвенций. Прогресс, достигнутый в направлении устранения двойного налогообложения между странами-членами, может быть измерен растущим числом конвенций, заключённых или пересмотренных с 1957 года в соответствии с

Рекомендациями Совета ОЭСР. Но значение Модельной конвенции следует измерять не только числом конвенций, заключённых между странами-членами, но также тем фактом, что в соответствии с Рекомендациями Совета ОЭСР эти конвенции следуют структуре и, в большинстве случаев, основным положениям Модельной конвенции. Существование Модельной конвенции облегчило двусторонние переговоры между странами — членами ОЭСР и сделало возможной желательную гармонизацию их двусторонних конвенций на благо как налогоплательщиков, так и национальных администраций.

14. Во-вторых, воздействие Модельной конвенции распространилось далеко за пределы зоны ОЭСР. Она использовалась в качестве основного справочного документа на переговорах между странами-членами и странами, не являющимися членами, и даже между странами, не являющимися членами, а также в работе других всемирных или региональных международных организаций в области двойного налогообложения и связанных с ним проблем. Наиболее примечательно, что она была использована в качестве основы для первоначальной подготовки и последующего пересмотра Модельной конвенции Организации Объединённых Наций об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами,2 которая воспроизводит значительную часть положений и Комментария Модельной конвенции ОЭСР. Именно в признание этого растущего влияния

1 OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en; OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en; OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en; OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en. 2 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, first edition 1980, third edition 2011.

ВВЕДЕНИЕ

Модельной конвенции в странах, не являющихся членами, было согласовано в 1997 году добавить к Модельной конвенции позиции ряда этих стран по её положениям и Комментарию.

15. В-третьих, всемирное признание положений Модельной конвенции и их включение в большинство двусторонних конвенций способствовали тому, что Комментарий к положениям Модельной конвенции стал широко признанным руководством по толкованию и применению положений действующих двусторонних конвенций. Это облегчило толкование и обеспечение соблюдения этих двусторонних конвенций по общим линиям. По мере того как сеть налоговых конвенций продолжает расширяться, значение такого общепризнанного руководства становится тем более важным.

C. Соображения налоговой политики, имеющие значение для решения о том, заключать ли налоговый договор или изменять существующий договор 15.1 В 1997 году Совет ОЭСР принял рекомендацию о том, чтобы правительства стран-членов продолжали свои усилия по заключению двусторонних налоговых договоров с теми странами-членами и, где это уместно, со странами, не являющимися членами, с которыми они ещё не заключили таких конвенций. Хотя вопрос о том, заключать ли налоговый договор с другой страной, каждое государство решает на основе различных факторов, которые включают как налоговые, так и неналоговые соображения, соображения налоговой политики, как правило, играют ключевую роль в этом решении. Следующие пункты описывают некоторые из этих соображений налоговой политики, которые имеют значение не только для вопроса о том, следует ли заключать договор с государством, но также для вопроса о том, следует ли государству стремиться изменить или заменить существующий договор или даже, в качестве крайней меры, прекратить действие договора (с учётом того, что прекращение действия договора часто оказывает негативное воздействие на большое число налогоплательщиков, которых не касаются ситуации, приводящие к прекращению действия договора). 15.2 Поскольку одной из основных целей налоговых договоров является избежание двойного налогообложения в целях снижения налоговых препятствий для

трансграничных услуг, торговли и инвестиций, существование рисков двойного налогообложения, возникающих в результате взаимодействия налоговых систем двух затронутых государств, будет основной заботой налоговой политики. Такие риски двойного налогообложения, как правило, будут более значительными там, где имеется существенный уровень существующей или прогнозируемой трансграничной торговли и инвестиций между двумя государствами. Большинство положений налоговых договоров стремятся облегчить двойное налогообложение путём распределения прав на налогообложение между двумя государствами, и предполагается, что, когда государство соглашается на договорные положения, ограничивающие его право облагать налогом элементы дохода, оно, как правило, делает это исходя из понимания, что такие элементы дохода подлежат налогообложению в другом государстве.

ВВЕДЕНИЕ

В случае, если государство не взимает налогов на доход или взимает их по низким ставкам, другим государствам следует рассмотреть вопрос о том, существуют ли риски двойного налогообложения, которые сами по себе оправдывали бы заключение налоговой конвенции. Государствам следует также рассмотреть вопрос о том, существуют ли особенности налоговой системы другого государства, которые могли бы повысить риск отсутствия налогообложения, включая, в частности, налоговые льготы, изолированные от внутренней экономики. 15.3 Соответственно, двум государствам, рассматривающим вопрос о заключении налогового договора, следует оценить степень, в которой риск двойного налогообложения действительно существует в трансграничных ситуациях с участием их резидентов. Большое число случаев юридического двойного налогообложения по типу резидентство–источник может быть устранено посредством внутренних положений об устранении двойного налогообложения (обычно в форме либо метода освобождения, либо метода кредита (зачета)), которые действуют без необходимости в налоговых договорах. Хотя эти внутренние положения, вероятно, охватят большинство форм юридического двойного налогообложения по типу резидентство– источник, они не покроют все случаи двойного налогообложения, особенно если имеются существенные различия в правилах источника двух государств или если внутреннее законодательство этих государств не допускает одностороннего устранения экономического двойного налогообложения (например, в случае корректировки трансфертного ценообразования, произведённой в другом государстве). 15.4 Другим соображением налоговой политики, имеющим значение для заключения налогового договора, является риск чрезмерного налогообложения, которое может возникнуть вследствие высоких налогов у источника в государстве источника. Хотя механизмы устранения двойного налогообложения обычно обеспечивают, что такие высокие налоги у источника не приводят к двойному налогообложению, в той мере, в какой такие налоги, взимаемые в государстве источника, превышают сумму налога, обычно взимаемого с прибыли в государстве резидентства, они могут оказывать негативное воздействие на трансграничную торговлю и инвестиции. 15.5 Дальнейшие налоговые соображения, которые следует принимать во внимание при рассмотрении вопроса о заключении налогового договора, включают различные особенности налоговых договоров, которые поощряют и способствуют экономическим связям между странами, такие как защита от дискриминационного налогового режима иностранных инвестиций, предлагаемая правилами недопущения дискриминации статьи 24, большая определённость налогового режима для налогоплательщиков, имеющих право на льготы по договору, а также тот факт, что налоговые договоры обеспечивают посредством процедуры взаимного согласования вместе с возможностью для Договаривающихся государств перейти к арбитражу механизм разрешения трансграничных налоговых споров. 15.6 Поскольку важной целью налоговых договоров является предотвращение избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов, государствам следует также рассмотреть вопрос о том, готовы ли и способны ли их предполагаемые партнёры по договору эффективно осуществлять положения налоговых договоров, касающиеся административной помощи, такие как способность обмениваться налоговой информацией, что является ключевым аспектом, который следует принимать во внимание при решении вопроса о том, заключать ли налоговый договор. Способность и готовность государства оказывать помощь во взыскании налогов

также были бы соответствующим фактором, который следует принимать во внимание. Следует отметить, однако, что при отсутствии какого-либо фактического риска двойного налогообложения эти административные положения сами по себе не обеспечили бы достаточной основы налоговой политики для существования налогового договора, поскольку такая административная помощь могла бы быть обеспечена посредством более целевых альтернативных соглашений, таких как заключение соглашения об обмене налоговой информацией или участие в Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.1

D. Представление Модельной конвенции

Название Модельной конвенции

16. Как в Проекте Конвенции 1963 года, так и в Модельной конвенции 1977 года название Модельной конвенции включало ссылку на устранение двойного налогообложения. Признавая тот факт, что Модельная конвенция касается не исключительно устранения двойного налогообложения, но также регулирует и другие вопросы, такие как предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения, а также недискриминацию, в 1992 году было принято решение использовать более короткое название, не включающее эту ссылку. Это изменение было внесено как на обложке настоящего издания, так и в самой Модельной конвенции. Вместе с тем было принято понимание, что практика многих стран-членов по-прежнему заключается во включении в название ссылки либо на устранение двойного налогообложения, либо одновременно на устранение двойного налогообложения и предотвращение налогового уклонения, поскольку оба подхода подчёркивают эти важные цели Конвенции. 16.1 В результате работы, проведённой в рамках Проекта ОЭСР/G20 по размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (Base Erosion and Profit Shifting), в 2014 году Комитет принял решение изменить название Конвенции и включить преамбулу. Внесённые изменения прямо признают, что цели Конвенции не ограничиваются устранением двойного налогообложения и что Договаривающиеся государства не намерены, чтобы положения Конвенции создавали возможности для отсутствия налогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. Учитывая особые опасения, связанные с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли, возникающие из договорного шоппинга («покупки» договора), было также решено прямо указать на такие соглашения как на один из примеров избежания налогообложения, которое не должно возникать в результате налоговых договоров, при том понимании, что это лишь один пример избежания налогообложения, которое Договаривающиеся государства намерены предотвратить. 16.2 Поскольку название и преамбула образуют часть контекста Конвенции[2] и представляют собой общее заявление об объекте и цели

1 Доступно по адресу http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG- Amended-Convention.pdf. 2 См. ст. 31(2) Венской конвенции о праве международных договоров.

ВВЕДЕНИЕ

Конвенции, они должны играть важную роль в толковании положений Конвенции. Согласно общему правилу толкования договоров, содержащемуся в статье 31(1) Венской конвенции о праве международных договоров, «[д]оговор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора.»

Основные положения Модельной конвенции

17. Модельная конвенция прежде всего описывает сферу своего применения (Глава I) и определяет некоторые термины (Глава II). Основная часть состоит из Глав III–V, которые устанавливают, в какой мере каждое из двух Договаривающихся государств может облагать налогом доходы и капитал и каким образом должно устраняться международное юридическое двойное налогообложение. Затем следуют Специальные положения (Глава VI) и Заключительные положения (вступление в силу и прекращение действия, Глава VII).

Сфера применения и определения

18. Конвенция применяется ко всем лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств (статья 1). Она касается налогов на доходы и на капитал, которые в общем виде описаны в статье 2. В Главе II определяются некоторые термины, используемые более чем в одной статье Конвенции. Другие термины, такие как «дивиденды», «проценты», «роялти» и «недвижимое имущество», определяются в статьях, посвящённых соответствующим вопросам.

Налогообложение доходов и капитала

19. В целях устранения двойного налогообложения Конвенция устанавливает две категории правил. Во-первых, статьи 6–21 определяют применительно к различным видам доходов соответствующие права на налогообложение государства источника или места нахождения (situs) и государства резидентства, а статья 22 делает то же самое применительно к капиталу. В отношении ряда видов доходов и капитала одному из Договаривающихся государств предоставляется исключительное право налогообложения. Другое Договаривающееся государство тем самым лишается возможности облагать налогом эти виды доходов и капитала, и двойное налогообложение устраняется. Как правило, это исключительное право налогообложения предоставляется государству резидентства. В отношении других видов доходов и капитала право налогообложения не является исключительным. Что касается двух видов доходов (дивиденды и проценты), то, хотя право налогообложения предоставляется обоим государствам, размер налога, который может быть взимаем в государстве источника, ограничен. Во-вторых, поскольку эти положения предоставляют государству источника или места нахождения полное или ограниченное право налогообложения, государство резидентства должно предоставить устранение налогообложения с тем, чтобы избежать двойного налогообложения; именно этой цели служат статьи 23 A и 23 B. Конвенция предоставляет Договаривающимся государствам выбор между двумя методами устранения, т.е. методом освобождения и методом кредита (зачета).

ВВЕДЕНИЕ

20. Доходы и капитал могут быть разделены на три класса в зависимости от режима, применимого к каждому классу в государстве источника или места нахождения:

— доходы и капитал, которые могут облагаться налогом без каких-либо ограничений в государстве источника или места нахождения,

— доходы, которые могут облагаться ограниченным налогообложением в государстве источника, и

— доходы и капитал, которые не могут облагаться налогом в государстве источника или места нахождения.

21. Следующие виды доходов и капитала могут облагаться налогом без каких-либо ограничений в государстве источника или места нахождения:

— доходы от недвижимого имущества, расположенного в этом государстве (включая доходы от сельского или лесного хозяйства), доходы от отчуждения такого имущества и капитал, представленный им (статья 6 и пункт 1 статей 13 и 22), а также доходы от отчуждения акций, более 50 процентов стоимости которых приходится на такое имущество (пункт 4 статьи 13);

— прибыль постоянного представительства, расположенного в этом государстве, доходы от отчуждения такого постоянного представительства и капитал, представленный движимым имуществом, образующим часть предпринимательского имущества такого постоянного представительства (статья 7 и пункт 2 статей 13 и 22); исключение, однако, делается, если постоянное представительство содержится для целей международных морских и международных воздушных перевозок (см. пункт 23 ниже);

— доходы от деятельности артистов и спортсменов, осуществляемой в этом государстве, независимо от того, начисляются ли такие доходы самому артисту или спортсмену либо другому лицу (статья 17);

— вознаграждение директоров, выплачиваемое компанией, которая является резидентом этого государства (статья 16);

— вознаграждение в отношении работы по найму в частном секторе, осуществляемой в этом государстве, если только работник не находится в нём в течение периода, не превышающего 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году, и если не выполнены определённые условия;

— при соблюдении определённых условий — вознаграждение и пенсии, выплачиваемые в отношении государственной службы (статья 19).

22. Следующие виды доходов могут облагаться ограниченным налогообложением в государстве источника:

— дивиденды: при условии, что участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, не связано фактически с постоянным представительством в государстве источника, это государство должно ограничить свой налог 5 процентами валовой суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания, которая

ВВЕДЕНИЕ

прямо владеет в течение 365-дневного периода не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, и 15 процентами их валовой суммы в иных случаях (статья 10);

— проценты: при условии, аналогичном тому, которое применяется в случае дивидендов, государство источника должно ограничить свой налог 10 процентами валовой суммы процентов, за исключением любых процентов сверх нормальной суммы (статья 11).

23. Другие виды доходов или капитала не могут облагаться налогом в государстве источника или места нахождения; как правило, они подлежат налогообложению только в государстве резидентства налогоплательщика. Это применяется, например, к роялти (статья 12), доходам от отчуждения акций или ценных бумаг (пункт 5 статьи 13, с учётом исключения пункта 4 статьи 13), вознаграждению в отношении работы по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках (пункт 3 статьи 15), пенсиям в частном секторе (статья 18), платежам, получаемым студентом для целей его образования или подготовки (статья 20), и капиталу, представленному акциями или ценными бумагами (пункт 4 статьи 22). Аналогичным образом прибыль от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, доходы от отчуждения таких судов или воздушных судов и капитал, представленный ими, подлежат налогообложению только в государстве резидентства (статья 8 и пункт 3 статей 13 и 22). Прибыль от предпринимательской деятельности, не относящаяся к постоянному представительству в государстве источника, также подлежит налогообложению только в государстве резидентства (пункт 1 статьи 7).

24. Если резидент одного Договаривающегося государства получает доходы из источников в другом Договаривающемся государстве или владеет капиталом, расположенным в нём, которые в соответствии с Конвенцией подлежат налогообложению только в государстве резидентства, проблема двойного налогообложения не возникает, поскольку государство источника или места нахождения должно воздерживаться от налогообложения этих доходов или капитала.

25. Если, напротив, доходы или капитал могут в соответствии с Конвенцией облагаться налогом с ограничением или без ограничения в государстве источника или места нахождения, государство резидентства обязано устранить двойное налогообложение. Это может быть осуществлено одним из следующих двух методов:

— метод освобождения: доходы или капитал, подлежащие налогообложению в государстве источника или места нахождения, освобождаются в государстве резидентства, но могут учитываться при определении ставки налога, применимой к остальным доходам или капиталу налогоплательщика;

— метод кредита (зачета): доходы или капитал, подлежащие налогообложению в государстве источника или места нахождения, облагаются налогом в государстве резидентства, но налог, взимаемый в государстве источника или места нахождения, засчитывается в счёт налога, взимаемого государством резидентства с таких доходов или капитала. 25.1 Из предшествующих разъяснений следует, что на протяжении всей Конвенции слова «могут облагаться налогом в» Договаривающемся государстве означают, что этому

государству предоставляется право облагать налогом доходы, к которым применяется соответствующее положение, и что эти слова не затрагивают право налогообложения другого Договаривающегося государства, за исключением применения статьи 23 A или 23 B, когда это другое государство является государством резидентства.

Специальные положения

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

— устранения налоговой дискриминации в различных обстоятельствах (статья 24);

— установления процедуры взаимного согласования (MAP) для устранения двойного налогообложения и разрешения коллизий толкования Конвенции (статья 25);

— обмена информацией между налоговыми органами Договаривающихся государств (статья 26);

— оказания Договаривающимися государствами содействия во взыскании налогов друг друга (статья 27);

— налогового режима членов дипломатических представительств и консульских учреждений в соответствии с международным правом (статья 28);

— права на льготы Конвенции (статья 29);

— территориального распространения Конвенции (статья 30).

Общие замечания о Модельной конвенции

27. Модельная конвенция стремится, насколько это возможно, установить для каждой ситуации единое правило. По некоторым вопросам, однако, было сочтено необходимым оставить в Конвенции определённую степень гибкости, совместимую с эффективным применением Модельной конвенции. Страны-члены поэтому пользуются определённой свободой усмотрения, например, в отношении установления ставки налога у источника на дивиденды и проценты и выбора метода устранения двойного налогообложения. Более того, для некоторых случаев в Комментарии указываются альтернативные или дополнительные положения.

Комментарий к статьям

28. К каждой статье Конвенции имеется подробный Комментарий, который предназначен для иллюстрации или толкования её положений.

29. Поскольку Комментарий был подготовлен и согласован экспертами, назначенными в Комитет по налоговым вопросам правительствами стран- членов, он имеет особое значение для развития международного налогового права. Хотя Комментарий не предназначен для приложения в каком бы то

ВВЕДЕНИЕ

ни было виде к конвенциям, подписываемым странами-членами, которые, в отличие от Модели, являются юридически обязательными международными инструментами, он тем не менее может оказать большую помощь в применении и толковании конвенций и, в частности, в урегулировании любых споров. 29.1 Налоговые администрации стран-членов регулярно обращаются к Комментарию при толковании двусторонних налоговых договоров. Комментарий полезен как при решении повседневных вопросов детального характера, так и при разрешении более крупных вопросов, связанных с политикой и целями, лежащими в основе различных положений. Налоговые должностные лица придают большое значение указаниям, содержащимся в Комментарии. 29.2 Аналогичным образом налогоплательщики широко используют Комментарий при ведении своей предпринимательской деятельности и планировании своих предпринимательских операций и инвестиций. Комментарий имеет особое значение в странах, в которых отсутствует процедура получения предварительного заключения по налоговым вопросам от налоговой администрации, поскольку в этом случае Комментарий может быть единственным доступным источником толкования. 29.3 Двусторонние налоговые договоры также всё чаще становятся предметом

судебного внимания. Суды всё чаще используют Комментарий при принятии своих решений. Информация, собранная Комитетом по налоговым вопросам, показывает, что Комментарий цитировался в опубликованных решениях судов подавляющего большинства стран-членов. Во многих решениях Комментарий подробно цитировался и анализировался и часто играл ключевую роль в рассуждениях судьи. Комитет ожидает, что эта тенденция сохранится по мере дальнейшего расширения всемирной сети налоговых договоров и по мере того, как Комментарий получает ещё более широкое признание в качестве важного толковательного ориентира.

30. Замечания к Комментарию иногда включались по просьбе стран-членов, которые не могут согласиться с толкованием, данным в Комментарии к соответствующей статье. Эти замечания, таким образом, не выражают какого-либо несогласия с текстом Конвенции, но полезным образом указывают способ, которым эти страны будут применять положения рассматриваемой статьи. Поскольку замечания связаны с толкованиями статей, данными в Комментарии, замечание не требуется для указания желания страны изменить формулировку альтернативного или дополнительного положения, которое Комментарий позволяет странам включать в свои двусторонние конвенции.

Оговорки определённых стран-членов в отношении некоторых положений Конвенции

31. Хотя все страны-члены согласны с целями и основными положениями Модельной конвенции, почти все из них сделали оговорки

ВВЕДЕНИЕ

в отношении некоторых положений, которые зафиксированы в Комментарии к соответствующим статьям. Не было необходимости в том, чтобы страны делали оговорки, указывающие на их намерение использовать альтернативные или дополнительные положения, которые Комментарий позволяет странам включать в свои двусторонние конвенции, либо изменять формулировку положения Модели для подтверждения или включения толкования этого положения, изложенного в Комментарии. Принято понимание, что поскольку страна-член сделала оговорки, другие страны-члены при переговорах о двусторонних конвенциях с первой сохраняют свободу действий в соответствии с принципом взаимности.

32. Комитет по налоговым вопросам считает, что эти оговорки следует рассматривать на фоне очень широких областей согласия, достигнутого при подготовке настоящей Конвенции.

Соотношение с предыдущими версиями

33. При подготовке Модельной конвенции 1977 года Комитет по налоговым вопросам рассмотрел проблемы коллизий толкования, которые могут возникнуть в результате изменений в статьях и Комментарии Проекта Конвенции 1963 года. В то время Комитет считал, что существующие конвенции должны, насколько это возможно, толковаться в духе пересмотренного Комментария, даже если положения этих конвенций ещё не включали более точные формулировки Модельной конвенции 1977 года. Было также указано, что страны-члены, желающие прояснить свои позиции в этом отношении, могут сделать это посредством обмена письмами между компетентными органами в соответствии с процедурой взаимного согласования и что даже при отсутствии такого обмена письмами эти органы могут использовать процедуры взаимного согласования для подтверждения этого толкования в конкретных случаях.

34. Комитет полагает, что изменения в статьях Модельной конвенции и в Комментарии, которые были внесены после 1977 года, должны толковаться аналогичным образом.

35. Само собой разумеется, что поправки к статьям Модельной конвенции и изменения Комментария, являющиеся прямым следствием этих поправок, не имеют значения для толкования или применения ранее заключённых конвенций, если положения этих конвенций существенно отличаются от изменённых статей (см., например,

пункт 4 Комментария к статье 5). Однако иные изменения или

дополнения к Комментарию, как правило, применимы к толкованию и применению конвенций, заключённых до их принятия, поскольку они отражают консенсус стран — членов ОЭСР относительно надлежащего

толкования существующих положений и их применения к конкретным ситуациям.

36. Хотя Комитет считает, что изменения Комментария должны иметь значение при толковании и применении конвенций, заключённых до принятия этих изменений, он не согласен с любой формой толкования a contrario, которое с необходимостью выводило бы из изменения статьи Модельной конвенции или Комментария, что прежняя формулировка влекла последствия, отличные от последствий изменённой формулировки. Многие поправки предназначены лишь для уточнения, а не для изменения смысла статей или Комментария, и такие толкования a contrario в этих случаях были бы явно ошибочными. 36.1 Налоговые органы стран-членов следуют общим принципам, изложенным в предыдущих четырёх пунктах. Соответственно, Комитет по налоговым вопросам считает, что налогоплательщикам также может быть полезно обращаться к более поздним версиям Комментария при толковании более ранних договоров.

Многосторонняя конвенция

37. При подготовке Проекта конвенции 1963 года и Модельной конвенции 1977 года Комитет по налоговым вопросам рассматривал вопрос о том, является ли заключение многосторонней налоговой конвенции осуществимым, и пришёл к выводу, что это сопряжено с большими трудностями. Он признал, однако, что определённым группам стран-членов, возможно, удастся изучить возможность заключения такой конвенции между собой на основе Модельной конвенции с учётом определённых адаптаций, которые они сочтут необходимыми для своих конкретных целей.

38. Северная конвенция о доходах и капитале, заключённая Данией, Финляндией, Исландией, Норвегией и Швецией в 1983 году и заменённая в 1987, 1989 и 1996 годах[1], представляет собой практический пример такой многосторонней конвенции между группой стран-членов и в значительной степени следует положениям Модельной конвенции.

39. Также имеет значение Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, которая была подготовлена в рамках Совета Европы на основе первого проекта, разработанного Комитетом по налоговым вопросам. Эта Конвенция вступила в силу 1 апреля 1995 года. Другой значимой многосторонней конвенцией является Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS), которая была разработана для облегчения осуществления мер, относящихся к налоговым соглашениям, вытекающих из Проекта ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, и которая была открыта для подписания 31 декабря 2016 года.

[1] Фарерские острова также являются подписантами Конвенций 1989 и 1996 годов.

ВВЕДЕНИЕ

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

Уклонение от налогообложения и уклонение от уплаты налогов; ненадлежащее использование конвенций

41. Вопросы, связанные с ненадлежащим использованием налоговых конвенций и международным уклонением от налогообложения и уклонением от уплаты налогов, постоянно находятся в центре внимания Комитета по налоговым вопросам с момента публикации Проекта конвенции 1963 года. На протяжении лет ряд положений (таких как статья 29, которая была добавлена в 2017 году) был включён в Модельную конвенцию либо изменён с целью противодействия различным формам уклонения от налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Комитет по налоговым вопросам будет продолжать осуществлять мониторинг

применения налоговых договоров с тем, чтобы обеспечить, как указано в преамбуле Конвенции, чтобы положения Конвенции не использовались в целях уклонения от налогообложения или уклонения от уплаты налогов.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВ НА ДОХОДЫ И НА КАПИТАЛ

МТС

КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ КОНВЕНЦИИ

Название и преамбула

Глава I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

Статья 1 Лица, на которых распространяется Конвенция

Статья 2 Налоги, на которые распространяется Конвенция

Глава II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Статья 3 Общие определения

Статья 4 Резидент

Статья 5 Постоянное представительство

Глава III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

Статья 6 Доходы от недвижимого имущества

Статья 7 Прибыль от предпринимательской деятельности

Статья 8 Международные морские и воздушные перевозки

Статья 9 Ассоциированные предприятия

Статья 10 Дивиденды

Статья 11 Проценты

Статья 12 Роялти

Статья 13 Прирост капитала

Статья 14 [Исключена]

Статья 15 Доход от работы по найму

Статья 16 Вознаграждение директоров

Статья 17 Артисты и спортсмены

Статья 18 Пенсии

Статья 19 Государственная служба

Статья 20 Студенты

Статья 21 Прочие доходы

Глава IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

Статья 22 Капитал

МТС

Глава V

МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 23 A Метод освобождения

Статья 23 B Метод кредита (зачета)

Глава VI

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 24 Недискриминация

Статья 25 Процедура взаимного согласования

Статья 26 Обмен информацией

Статья 27 Помощь во взыскании налогов

Статья 28 Сотрудники дипломатических представительств и консульских учреждений

Статья 29 Право на льготы

Статья 30 Территориальное распространение

Глава VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 31 Вступление в силу

Статья 32 Прекращение действия

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

НАЗВАНИЕ КОНВЕНЦИИ Конвенция между (Государством A) и (Государством B) об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и на капитал и о предотвращении уклонения от уплаты налогов и уклонения от налогообложения

ПРЕАМБУЛА К КОНВЕНЦИИ

(Государство A) и (Государство B),

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

Намеренные заключить Конвенцию об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и на капитал без создания возможностей для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов или уклонения от налогообложения (включая посредством договоренностей договорного шоппинга («покупки» договора), направленных на получение льгот, предусмотренных настоящей Конвенцией, для косвенной выгоды резидентов третьих государств),

Согласились о нижеследующем:

ИСТОРИЯ Название Конвенции: Изменено 21 ноября 2017 г. путем изменения названия Конвенции и удаления сноски докладом под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основании другого доклада под названием “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report”, одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 21 ноября 2017 г. название Конвенции гласило следующее: “Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital” После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. сноска к названию Конвенции гласила следующее: “1 States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal

evasion.” Сноска к названию Конвенции была добавлена докладом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Преамбула к Конвенции: Изменена 21 ноября 2017 г. путем изменения преамбулы к Конвенции и удаления сноски докладом под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основании другого доклада под названием “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report”, одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. преамбула к Конвенции и сноска гласили следующее: “Preamble to the Convention2 2 The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.” Сноска к преамбуле к Конвенции была перенумерована как сноска 2 (из «Примечания» («Note»)) при добавлении сноски 1 к названию Конвенции докладом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Глава I

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

СТАТЬЯ 1

ЛИЦА, НА КОТОРЫХ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ

1. Настоящая Конвенция применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств.

2. Для целей настоящей Конвенции доход, полученный лицом или через структуру (entity) или договоренность, которая рассматривается как полностью или частично фискально прозрачная по налоговому законодательству любого из Договаривающихся государств, считается доходом резидента Договаривающегося государства, но только в той мере, в какой этот доход рассматривается для целей налогообложения этим государством как доход резидента этого государства.

3. Настоящая Конвенция не затрагивает налогообложение Договаривающимся государством его резидентов, за исключением льгот, предоставляемых по пункту 3 Статьи 7, пункту 2 Статьи 9 и Статьям 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 и 28.

ИСТОРИЯ Название Статьи 1: Изменено 21 сентября 1995 г. путем замены названия “Personal Scope” на “Persons Covered” докладом под названием “The 1995 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 21 сентября 1995 г. название Статьи 1 гласило следующее: “PERSONAL SCOPE”

Пункт 1: Без изменений с момента принятия Проекта Конвенции 1963 г. Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

Пункт 2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием “The 2017 Update to

the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основании другого доклада под названием “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - Final Report”, одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием “The 2017 Update to

the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием “Preventing the Granting of Treaty Benefits in

Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report", одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 2

НАЛОГИ, НА КОТОРЫЕ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ

1. Настоящая Конвенция применяется к налогам на доходы и на капитал, взимаемым от имени Договаривающегося государства или его политико-административных подразделений или местных органов власти, независимо от способа их взимания.

2. Налогами на доходы и на капитал считаются все налоги, взимаемые с общей суммы доходов, с общей суммы капитала либо с элементов доходов или капитала, включая налоги на прирост капитала от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями, а также налоги на прирост стоимости капитала.

3. Существующими налогами, на которые распространяется Конвенция, являются, в частности:

a) (в Государстве A): .....

b) (в Государстве B): .....

4. Конвенция применяется также к любым идентичным или по существу аналогичным налогам, которые взимаются после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим налогам или вместо них. Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях, которые были внесены в их налоговое законодательство.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путем замены слов "each Contracting State" словами "a Contracting State". В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: "1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of each Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied."

Пункт 2: Без изменений с момента принятия Проекта Конвенции 1963 г. Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

Пункт 3: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путем удаления запятой перед "in particular" и замены слов "In the case of (" на "(in" в начале подпунктов a) и b). В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: "3. The existing taxes to which the Convention shall apply are, in particular:

a) In the case of (State A): .....

b) In the case of (State B): ....."

Пункт 4: Изменен 29 апреля 2000 г. докладом под названием "The 2000 Update to the

Model Tax Convention", принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 гласил следующее:

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

“4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective taxation laws.”

Пункт 4 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 4 гласил следующее:

“4. The Convention shall also apply to any identical or substantially similar taxes which are subsequently imposed in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify to each other any changes which have been made in their respective taxation laws.”

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Глава II

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

СТАТЬЯ 3

ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

1. Для целей настоящей Конвенции, если из контекста не следует иное:

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

b) термин «компания» означает любое корпоративное образование или любую структуру (entity), которая рассматривается как корпоративное образование для налоговых целей;

c) термин «предприятие» применяется к осуществлению любой предпринимательской деятельности;

d) термины «предприятие Договаривающегося государства» и «предприятие другого Договаривающегося государства» означают соответственно предприятие, осуществляемое резидентом Договаривающегося государства, и предприятие, осуществляемое резидентом другого Договаривающегося государства;

e) термин «международная перевозка» означает любую перевозку морским судном или воздушным судном, за исключением случаев, когда морское судно или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в Договаривающемся государстве и предприятие, эксплуатирующее морское судно или воздушное судно, не является предприятием этого государства;

f) термин «компетентный орган» означает: (i) (в Государстве A): ..... (ii) (в Государстве B): .....

g) термин «национальное лицо» применительно к Договаривающемуся государству означает: (i) любое физическое лицо, обладающее гражданством или подданством этого Договаривающегося государства; и (ii) любое юридическое лицо, товарищество или ассоциацию, статус которых как таковых вытекает из законодательства, действующего в этом Договаривающемся государстве;

h) термин «предпринимательская деятельность» включает оказание профессиональных услуг и осуществление иной деятельности независимого характера.

i) термин «признанный пенсионный фонд» государства означает структуру (entity) или договоренность, созданную в этом государстве, которая рассматривается как отдельное лицо по налоговому законодательству этого государства и: (i) которая создана и действует

исключительно или почти исключительно для администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих

выгод физическим лицам и которая регулируется в этом качестве этим государством или одним из его политико-административных подразделений или местных органов власти; или (ii) которая создана и действует исключительно или почти исключительно для инвестирования средств в интересах структур (entities) или договоренностей, указанных в подразделении (i).

6. Для целей пункта 3 Статьи XXII (Консультации) Генерального соглашения по торговле услугами Договаривающиеся государства соглашаются с тем, что:

a) мера «подпадает под действие настоящей Конвенции» только в том случае, если она является мерой, к которой применяются положения Статьи 24; и

b) несмотря на положения пункта 3 Статьи XXII Генерального соглашения по торговле услугами, любой спор между ними относительно того, подпадает ли мера под действие настоящей Конвенции, разрешается в соответствии с пунктом 3 Статьи 25 или, при недостижении согласия в рамках этой процедуры, в соответствии с любой иной процедурой, согласованной обоими Договаривающимися государствами.

2. Что касается применения Конвенции в любое время Договаривающимся государством, любой термин, не определенный в ней, должен, если контекст не требует иного или компетентные органы не договорятся об ином значении в соответствии с положениями статьи 25, иметь то значение, которое он имеет в это время по законодательству этого государства для целей налогов, к которым применяется Конвенция, причем любое значение по применимому налоговому законодательству этого государства имеет приоритет над значением, придаваемым термину по иным законам этого государства.

HISTORY

Пункт 1: Преамбула пункта 1 была изменена при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. путем замены слов «In this Convention» словами «For the purposes of this Convention». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года преамбула пункта 1 имела следующую редакцию: «1. In this Convention, unless the context otherwise requires:»

Подпункт a): Соответствует подпункту b) Проекта Конвенции 1963 года. 11 апреля

1977 г. подпункт a) Проекта Конвенции 1963 года был исключен, а

подпункт b) был переобозначен как подпункт a) и изменен путем замены слова

«comprises» словом «includes» при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года подпункты a) и b) пункта 1 имели следующую редакцию: «a) the terms “a Contracting State” and “the other Contracting State” mean (State A) or (State B), as the context requires;.

b) the term “person” comprises an individual, a company and any other body of persons;»

Подпункт b): Изменен 21 сентября 1995 г. путем замены слов «entity

which» словами «entity that» докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и вплоть до 21 сентября 1995 г. подпункт b) пункта 1 имел следующую редакцию: «b) the term “company” means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes;»

Подпункт b) Модельной конвенции 1977 года соответствовал подпункту c)

Проекта Конвенции 1963 года. Подпункт b) Проекта Конвенции 1963 года был изменен и переобозначен как подпункт a) (см. историю подпункта a) выше), а подпункт c) Проекта Конвенции 1963 года был переобозначен как

подпункт b) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Подпункт c): Заменен 29 апреля 2000 г., когда он был переобозначен как

подпункт d) (см. историю подпункта d) ниже) и был добавлен новый подпункт c)

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.).

Подпункт d): Соответствует подпункту c) в редакции, действовавшей до 29 апреля

2000 г. В эту дату подпункт d) Модельной конвенции 1977 года был переобозначен как

подпункт e) (см. историю подпункта e) ниже), а подпункт c)

Модельной конвенции 1977 года был переобозначен как подпункт d) докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Подпункт c) Модельной конвенции 1977 года соответствовал подпункту d)

Проекта Конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), который был переобозначен как подпункт c) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Подпункт e): Изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и вплоть до 21 ноября 2017 г. подпункт e) имел следующую редакцию: «e) the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;» Соответствует подпункту d) в редакции, действовавшей до 29 апреля 2000 г. В эту дату

подпункт e) был переобозначен как подпункт f) (см. историю подпункта f)

ниже), а подпункт d) был переобозначен как подпункт e) докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Подпункт d) Модельной конвенции 1977 года был изменен 21 сентября 1995 г.

путем замены слов «enterprise which» словами «enterprise that» докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и вплоть до 21 сентября 1995 г. подпункт d) имел следующую редакцию: «d) the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;»

Подпункт d) Проекта Конвенции 1963 года был заменен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

подпункт d) Проекта Конвенции 1963 года был переобозначен как подпункт c), и был

добавлен новый подпункт d).

Подпункт f): Соответствует подпункту e) в редакции, действовавшей до 29 апреля

2000 г. В эту дату подпункт f) был переобозначен как подпункт g) (см. историю подпункта g) ниже), а подпункт e) был переобозначен как подпункт f) докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Подпункт e) Проекта Конвенции 1963 года был изменен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года подпункт e) имел следующую редакцию:

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

«e) the term “competent authority” means: (i) (in State A): (ii) (in State B):»

Подпункт g): Изменен 28 января 2003 г. путем добавления слов «, in relation to a

Contracting State» непосредственно перед словом «means» докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и вплоть до 28 января 2003 г. подпункт g) имел следующую редакцию: «g) the term “national” means: (i) any individual possessing the nationality of a Contracting State; (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State;»

Подпункт g) в редакции после 29 апреля 2000 г. соответствовал подпункту f) в

редакции Модельной конвенции 1977 года. Подпункт f) был переобозначен как

подпункт g) докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax

Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Подпункт f) в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 2 статьи 24

Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 2 статьи 24 был изменен и переобозначен как подпункт f) пункта 1 статьи 3 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и вплоть до 23 июля 1992 г. пункт 2 статьи 24 имел следующую редакцию: «2. The term “nationals” means:

a) all individuals possessing the nationality of a Contracting State;

b) all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the laws in force in a Contracting State.»

Пункт 2 статьи 24 Модельной конвенции 1977 года был изменен при принятии

Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. путем замены слова «law» словом «laws» в подпункте b). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 статьи 24 имел следующую редакцию: «2. The term “nationals” means:

a) all individuals possessing the nationality of a Contracting State;

b) all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the law in force in a Contracting State.»

Подпункт h): Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.).

Подпункт i): Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 2: Изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и вплоть до 21 ноября 2017 г. пункт 2 имел следующую редакцию:

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

«2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.»

Пункт 2 ранее был изменен 21 сентября 1995 г. докладом под названием

«The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и вплоть до 21 сентября 1995 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that State concerning the taxes to which the Convention applies.»

Пункт 2 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not otherwise defined shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of that Contracting State relating to the taxes which are the subject of the Convention.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 4

РЕЗИДЕНТ

1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нем налогообложению на

основании своего домициля, резидентства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает это государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти, а также признанный пенсионный фонд этого государства. Этот термин, однако, не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве только в отношении дохода из источников в этом государстве или капитала, расположенного в нем.

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

a) оно считается резидентом только того государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в обоих государствах, оно считается резидентом только того государства, с которым у него более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

b) если государство, в котором находится его центр жизненных интересов, не может быть определено, либо если оно не располагает постоянным жилищем ни в одном из государств, оно считается резидентом только того государства, в котором оно имеет привычное местопребывание;

c) если оно имеет привычное местопребывание в обоих государствах или ни в одном из них, оно считается резидентом только того государства, национальным лицом которого оно является;

d) если оно является национальным лицом обоих государств или ни одного из них, компетентные органы Договаривающихся государств решают этот вопрос путем взаимного согласования.

3. Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, компетентные органы Договаривающихся государств должны стремиться определить по взаимному соглашению Договаривающееся государство, резидентом которого такое лицо считается для целей Конвенции, принимая во внимание место его эффективного управления, место, где оно учреждено или иным образом создано, а также любые другие соответствующие факторы. При отсутствии такого соглашения такое лицо не имеет права на какую-либо льготу или освобождение от налога, предусмотренные настоящей Конвенцией, за исключением тех пределов и в таком порядке, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

ИСТОРИЯ Название статьи 4: Изменено при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года название статьи 4 гласило следующее: «ФИСКАЛЬНЫЙ ДОМИЦИЛЬ»

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый отчёт», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 21 сентября 1995 года и до 21 ноября 2017 года пункт 1 гласил следующее: «1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нём налогообложению на основании своего домициля, резидентства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает само это государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти. Однако этот термин не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве лишь в отношении дохода из источников в этом государстве или капитала, расположенного в нём.»

Пункт 1 ранее был изменён 21 сентября 1995 года путём добавления к первому

предложению слов «а также включает само это государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти» и путём замены во втором предложении слов «Но этот термин» словами «Однако этот термин», отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года пункт 1 гласил следующее: «1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нём налогообложению на основании своего домициля, резидентства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера. Но этот термин не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве лишь в отношении дохода из источников в этом государстве или капитала, расположенного в нём.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года путём добавления второго предложения. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил следующее: «1. Для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое по закону этого государства подлежит в нём налогообложению на основании своего домициля, резидентства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера.»

Пункт 2: Изменён 23 октября 1997 года путём добавления слова «только» после

слова «резидентом» в третьей строке подпункта a) для исправления пропуска, допущенного при внесении аналогичных изменений в подпункты a), b) и c) в рамках обновления 1995 года (см. ниже), отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. После 21 сентября 1995 года и до 23 октября 1997 года

подпункт a) пункта 2 гласил следующее:

«a) он считается резидентом только того государства, в котором он имеет постоянное жилище; если он имеет постоянное жилище в обоих государствах, он считается резидентом того государства, с которым у него более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);”

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Подпункты a), b) и c) ранее были изменены 21 сентября 1995 года путём добавления слова «только» после слова «резидентом» (за исключением третьей строки подпункта a)) отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года пункт 2 гласил следующее: «2. Если в силу положений пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, то его статус определяется следующим образом:

a) он считается резидентом того государства, в котором он имеет постоянное жилище; если он имеет постоянное жилище в обоих государствах, он считается резидентом того государства, с которым у него более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

b) если государство, в котором он имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, либо если он не имеет постоянного жилища ни в одном из государств, он считается резидентом того государства, в котором он имеет обычное местопребывание;

c) если он имеет обычное местопребывание в обоих государствах или ни в одном из них, он считается резидентом того государства, гражданином которого он является;

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

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 гласил следующее:

«2. Если в силу положений пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств, то этот случай определяется в соответствии со следующими правилами:

a) Он считается резидентом того Договаривающегося государства, в котором он имеет постоянное жилище. Если он имеет постоянное жилище в обоих Договаривающихся государствах, он считается резидентом того Договаривающегося государства, с которым у него наиболее тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

b) Если Договаривающееся государство, в котором он имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, либо если он не имеет постоянного жилища ни в одном из Договаривающихся государств, он считается резидентом того Договаривающегося государства, в котором он имеет обычное местопребывание;

c) Если он имеет обычное местопребывание в обоих Договаривающихся государствах или ни в одном из них, он считается резидентом того Договаривающегося государства, гражданином которого он является;

d) Если он является гражданином обоих Договаривающихся государств или ни одного из них, компетентные органы Договаривающихся государств разрешают вопрос по взаимному соглашению.»

Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основании другого отчёта под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый отчёт», одобренного «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 21 сентября 1995 года и до 21 ноября 2017 года пункт 3 гласил следующее:

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

«3. Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом только того государства, в котором расположено место его эффективного управления.»

Пункт 3 ранее был изменён 21 сентября 1995 года путём добавления слова

«только» после слов «считается резидентом» отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года пункт 3 гласил следующее: «3. Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом того государства, в котором расположено место его эффективного управления.»

Пункт 3 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года путём замены слов «того Договаривающегося государства, в котором» словами «того государства, в котором». В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 гласил следующее: «3. Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом того Договаривающегося государства, в котором расположено место его эффективного управления.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 5

ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

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

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

a) место управления;

b) отделение;

c) контору;

d) фабрику;

e) мастерскую, и

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

3. Строительная площадка или строительный или монтажный объект образуют постоянное представительство только в том случае, если они существуют более двенадцати месяцев.

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

a) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию;

b) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки;

c) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий либо сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления для предприятия любой иной деятельности;

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельности, указанных в подпунктах a)–e), при условии, что такая деятельность или, в случае подпункта f), общая деятельность постоянного места деятельности носит подготовительный или вспомогательный характер. 4.1 Пункт 4 не применяется к постоянному месту деятельности, которое используется или содержится предприятием, если то же предприятие или тесно связанное предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в том же месте или в другом месте в том же Договаривающемся государстве и

a) это место или другое место образует постоянное представительство для предприятия или тесно связанного предприятия по положениям настоящей статьи, или

b) общая деятельность, возникающая из сочетания видов деятельности, осуществляемых двумя предприятиями в одном и том же месте либо одним и тем же предприятием или тесно связанными предприятиями в двух местах, не носит подготовительного или вспомогательного характера, при условии, что предпринимательская деятельность, осуществляемая двумя предприятиями в одном и том же месте либо одним и тем же предприятием или тесно связанными предприятиями в двух местах, представляет собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью целостной предпринимательской операции.

5. Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учётом положений пункта 6, если лицо действует в Договаривающемся государстве от имени предприятия и при этом обычно заключает договоры либо обычно играет основную роль, ведущую к заключению договоров, которые рутинно заключаются предприятием без существенных изменений, и эти договоры:

a) заключаются от имени предприятия, или

b) касаются передачи права собственности на имущество, принадлежащее этому предприятию или на которое предприятие имеет право пользования, либо предоставления права пользования таким имуществом, или

c) касаются оказания услуг этим предприятием, то такое предприятие считается имеющим постоянное представительство в этом государстве в отношении любых видов деятельности, которые это лицо осуществляет для предприятия, за исключением случая, когда деятельность такого лица ограничена видами деятельности, указанными в пункте 4, которые, если бы осуществлялись через постоянное место деятельности (иное чем постоянное место деятельности, к которому применялся бы пункт 4.1), не делали бы это постоянное место деятельности постоянным представительством по положениям этого пункта.

6. Пункт 5 не применяется, если лицо, действующее в Договаривающемся государстве от имени предприятия другого Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в первом упомянутом государстве как независимый агент и действует для предприятия в рамках обычного хода этой деятельности. Однако если лицо действует исключительно или почти исключительно от имени одного или нескольких предприятий, с которыми оно тесно связано, такое лицо не считается независимым агентом в смысле настоящего пункта в отношении любого такого предприятия.

7. Тот факт, что компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, контролирует или контролируется компанией, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства либо осуществляющей предпринимательскую деятельность в этом другом государстве (независимо от того,

через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не превращает ни одну из этих компаний в постоянное представительство другой.

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

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путём замены слов «in which the business of the enterprise» словами «through which the business of an enterprise». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Для целей настоящей Конвенции термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, в котором предпринимательская деятельность предприятия осуществляется полностью или частично.»

Пункт 2: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путём замены в первой строке слов «shall include» на «includes». Одновременно в конце подпункта e) было добавлено слово «and»,

подпункт f) был изменён, а подпункт g) был исключён. В

Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Термин «постоянное представительство» включает, в частности:

a) место управления;

b) отделение;

c) контору;

d) фабрику;

e) мастерскую, и

f) шахту, карьер или иное место добычи природных ресурсов;

g) строительную площадку или строительный или монтажный объект, который существует более двенадцати месяцев.»

Пункт 3: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 3 Проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 4 (см. историю пункта 4), а новый

пункт 3 был добавлен.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Несмотря на предшествующие положения настоящей статьи, термин «постоянное представительство» считается не включающим:

a) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию;

b) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки;

c) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления для предприятия любой иной деятельности подготовительного или вспомогательного характера;

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для любой комбинации видов деятельности, указанных в подпунктах a)–e), при условии, что совокупная деятельность постоянного места деятельности, возникающая в результате этой комбинации, носит подготовительный или вспомогательный характер.»

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 3 Проекта Конвенции

1963 года. Пункт 4 Проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 5 (см. историю пункта 5) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 3 был перенумерован в пункт 4 и изменён путём изменения его преамбулы

и подпункта e) и добавления подпункта f). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Термин «постоянное представительство» не считается включающим:

a) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров или изделий, принадлежащих предприятию;

b) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки;

c) содержание запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или изделий или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей рекламы, предоставления информации, научных исследований или аналогичной деятельности, имеющей подготовительный или вспомогательный характер, для предприятия.»

Пункт 4.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent

Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Несмотря на положения пунктов 1 и 2, если лицо — иное, чем агент с независимым статусом, к которому применяется пункт 6, — действует от имени предприятия и имеет и обычно использует в Договаривающемся государстве полномочия заключать контракты от имени предприятия, то это предприятие считается имеющим постоянное представительство в этом государстве в отношении любой деятельности, которую это лицо осуществляет для предприятия, если только деятельность такого лица не ограничивается видами, указанными в пункте 4, которые, если бы осуществлялись через постоянное место деятельности, не делали бы это постоянное место деятельности постоянным представительством в соответствии с положениями этого пункта.»

Пункт 5 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 4 Проекта Конвенции

1963 года. Пункт 5 Проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 6) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 4 Проекта Конвенции 1963 года был перенумерован в пункт 5 и

изменён. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Лицо, действующее в Договаривающемся государстве от имени предприятия другого Договаривающегося государства — иное, чем агент с независимым статусом, к которому применяется пункт 5, — считается постоянным представительством в первом упомянутом государстве, если оно имеет и обычно использует в этом государстве полномочия заключать контракты от имени предприятия, если только его деятельность не ограничивается закупкой товаров или изделий для предприятия.»

Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Предприятие не считается имеющим постоянное представительство в Договаривающемся государстве лишь потому, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом государстве через брокера, генерального комиссионера или любого другого агента с независимым статусом, при условии, что такие лица действуют в рамках своей обычной предпринимательской деятельности.»

Пункт 6 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 5 Проекта Конвенции

1963 года. Пункт 6 Проекта Конвенции 1963 года был перенумерован в

пункт 7 (см. историю пункта 7), а пункт 5 Проекта Конвенции 1963 года

был изменён и перенумерован в пункт 6 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Предприятие Договаривающегося государства не считается имеющим постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве лишь потому, что оно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом государстве через брокера, генерального комиссионера или любого другого агента с независимым статусом, если такие лица действуют в рамках своей обычной предпринимательской деятельности.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 7: Соответствует пункту 6 Проекта Конвенции 1963 года в редакции,

действовавшей до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 6 Проекта Конвенции 1963 года был перенумерован в пункт 7 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 8: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Глава III

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

СТАТЬЯ 6

ДОХОДЫ ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

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

2. Термин «недвижимое имущество» имеет то значение, которое он имеет по законодательству Договаривающегося государства, в котором находится рассматриваемое имущество. Этот термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, скот и оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего права, касающиеся земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве возмещения за разработку или право на разработку минеральных месторождений, источников и других природных ресурсов; суда и воздушные суда не рассматриваются как недвижимое имущество.

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

4. Положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимого имущества предприятия.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Доходы от недвижимого имущества могут облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором такое имущество находится.»

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения ссылки на «boats»

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Термин «недвижимое имущество» имеет то значение, которое он имеет по законодательству Договаривающегося государства, в котором находится рассматриваемое имущество. Этот термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, скот и оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего права, касающиеся земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве возмещения за разработку или право на разработку минеральных месторождений, источников и других природных ресурсов; суда, лодки и воздушные суда не рассматриваются как недвижимое имущество.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. путём изменения первого предложения. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Термин «недвижимое имущество» определяется в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, в котором находится рассматриваемое имущество. Этот термин в любом случае включает имущество, вспомогательное по отношению к недвижимому имуществу, скот и оборудование, используемые в сельском и

лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего права, касающиеся земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве возмещения за разработку или право на разработку минеральных месторождений, источников и других природных ресурсов; суда, лодки и воздушные суда не рассматриваются как недвижимое имущество.»

Пункт 3: Без изменений с момента принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

Пункт 4: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г.

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимого имущества предприятия и к доходам от недвижимого имущества, используемого для оказания независимых личных услуг.»

Пункт 4 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. путём замены слов «professional services» словами «independent personal services». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимого имущества предприятия и к доходам от недвижимого имущества, используемого для оказания профессиональных услуг.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 7

ПРИБЫЛЬ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Прибыль предприятия Договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность таким образом, прибыль, относящаяся к постоянному представительству в соответствии с положениями пункта 2, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Для целей настоящей статьи и статьи [23 A] [23 B] прибылью, которая относится в каждом Договаривающемся государстве к постоянному представительству, упомянутому в пункте 1, является прибыль, которую оно могло бы получить, в частности в своих отношениях с другими частями предприятия, если бы оно было обособленным и независимым предприятием, занимающимся той же или аналогичной деятельностью при тех же или аналогичных условиях, с учётом функций, выполняемых, активов, используемых, и рисков, принимаемых предприятием через постоянное представительство и через другие части предприятия.

3. Если в соответствии с пунктом 2 Договаривающееся государство корректирует прибыль, относящуюся к постоянному представительству предприятия одного из Договаривающихся государств, и соответственно облагает налогом прибыль предприятия, которая была обложена налогом в другом государстве, другое государство должно в объёме, необходимом для устранения двойного налогообложения этой прибыли, произвести соответствующую корректировку суммы налога, взимаемого с этой прибыли. При определении такой корректировки компетентные органы Договаривающихся государств должны при необходимости консультироваться друг с другом.

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

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён 22 июля 2010 года докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до 22 июля 2010 года

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Прибыль предприятия Договаривающегося государства подлежит налогообложению только в этом государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность, как указано выше, прибыль предприятия может облагаться налогом в другом государстве, но только в той её части, которая относится к этому постоянному представительству.»

Пункт 2: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 2 был исключён и новый

пункт 2 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

MTC

MODEL CONVENTION

Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Модельной конвенции 1977 года и до его исключения 22 июля 2010 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. С учётом положений пункта 3, если предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство, в каждом Договаривающемся государстве к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы ожидать получить, если бы оно было отдельным и самостоятельным предприятием, занимающимся той же или аналогичной деятельностью при тех же или аналогичных условиях и действующим полностью независимо с предприятием, постоянным представительством которого оно является.»

Пункт 2 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года путём добавления слов «С учётом положений пункта 3» в начале пункта. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Если предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство, в каждом Договаривающемся государстве к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы ожидать получить, если бы оно было отдельным и самостоятельным предприятием, занимающимся той же или аналогичной деятельностью при тех же или аналогичных условиях и действующим полностью независимо с предприятием, постоянным представительством которого оно является.»

Пункт 3: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 2 был исключён и новый

пункт 2 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 22 июля 2010 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. При определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесённых для целей постоянного представительства, включая понесённые таким образом управленческие и общие административные расходы, независимо от того, понесены ли они в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или где-либо ещё.»

Пункт 3 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года путём замены слов «In the determination of» словами «In determining» в начале пункта. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. При определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесённых для целей постоянного представительства, включая понесённые таким образом управленческие и общие административные расходы, независимо от того, понесены ли они в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или где-либо ещё.»

Пункт 4: Соответствует пункту 7 в редакции, действовавшей до 22 июля 2010 года. В эту дату

пункт 4 был исключён, а пункт 7 был перенумерован в пункт 4 докладом

под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года.

Пункт 7 в редакции, действовавшей до 22 июля 2010 года, был включён в Проект Конвенции 1963 года,

принятый Советом ОЭСР 30 июля 1963 года.

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был исключён 22 июля 2010 года докладом

под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Модельной налоговой конвенции 1977 года и до 22 июля 2010 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

MTC

MODEL CONVENTION

«4. Постольку, поскольку в Договаривающемся государстве принято определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству, на основе распределения общей прибыли предприятия между его различными частями, ничто в пункте 2 не препятствует этому Договаривающемуся государству определять прибыль, подлежащую налогообложению, путём такого обычного распределения; однако принятый метод распределения должен быть таким, чтобы результат соответствовал принципам, содержащимся в настоящей статье.»

Пункт 4 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года путём замены в последней строке слова «laid down» словом «contained». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Постольку, поскольку в Договаривающемся государстве принято определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству, на основе распределения общей прибыли предприятия между его различными частями, ничто в пункте 2 не препятствует этому Договаривающемуся государству определять прибыль, подлежащую налогообложению, путём такого обычного распределения; однако принятый метод распределения должен быть таким, чтобы результат соответствовал принципам, изложенным в настоящей статье.»

Пункт 5: Исключён 22 июля 2010 года докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до 22 июля 2010 года

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Никакая прибыль не относится к постоянному представительству лишь по причине простой покупки этим постоянным представительством товаров или изделий для предприятия.»

Пункт 6: Исключён 22 июля 2010 года докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до 22 июля 2010 года

пункт 6 имел следующую редакцию:

«6. Для целей предшествующих пунктов прибыль, относящаяся к постоянному представительству, определяется одним и тем же методом из года в год, если только не имеется веских и достаточных оснований поступить иначе.»

Пункт 7: Перенумерован 22 июля 2010 года в пункт 4 (см. историю пункта 4)

докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года.

МТС

MODEL CONVENTION

СТАТЬЯ 8

МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОРСКИЕ И ВОЗДУШНЫЕ ПЕРЕВОЗКИ

1. Прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в этом государстве.

2. Положения пункта 1 применяются также к прибыли от участия в пуле, совместном предприятии или международном эксплуатационном агентстве.

ИСТОРИЯ Заголовок статьи 8: Изменён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до 21 ноября 2017 года заголовок статьи 8 имел следующую редакцию: «МОРСКИЕ ПЕРЕВОЗКИ, ПЕРЕВОЗКИ ПО ВНУТРЕННИМ ВОДНЫМ ПУТЯМ И ВОЗДУШНЫЕ ПЕРЕВОЗКИ»

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Проекте Конвенции 1963 года и до 21 ноября 2017 года пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Прибыль от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 1 был включён в Проект Конвенции 1963 года, принятый Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 2: Соответствует пункту 4 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В эту

дату пункт 2 был исключён, а пункт 4 был перенумерован в пункт 2 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 4 был включён в Проект Конвенции 1963 года, принятый Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года, был исключён докладом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Проекте Конвенции 1963 года и до 21 ноября 2017 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Прибыль от эксплуатации судов, занятых в перевозках по внутренним водным путям, подлежит налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 2 был включён в Проект Конвенции 1963 года, принятый Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 3: Исключён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Проекте Конвенции 1963 года и до 21 ноября 2017 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия, осуществляющего перевозки по внутренним водным путям, находится на борту судна, то оно считается расположенным в Договаривающемся государстве, в котором находится порт приписки судна, или, если такого порта приписки нет, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является оператор судна.»

MTC

MODEL CONVENTION

Пункт 3 был включён в Проект Конвенции 1963 года, принятый Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 4: Перенумерован в пункт 2 (см. историю пункта 2)

21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

MTC

MODEL CONVENTION

СТАТЬЯ 9

АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Если

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

b) одни и те же лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия Договаривающегося государства и предприятия другого Договаривающегося государства, и в любом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях создаются или устанавливаются условия, отличающиеся от тех, которые были бы созданы между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая была бы начислена одному из предприятий, если бы не эти условия, но по причине этих условий не была так начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и обложена налогом соответствующим образом.

2. Если Договаривающееся государство включает в прибыль предприятия этого государства — и соответственно облагает налогом — прибыль, с которой предприятие другого Договаривающегося государства было обложено налогом в этом другом государстве, и прибыль, так включённая,

является прибылью, которая была бы начислена предприятию первого упомянутого государства, если бы условия, созданные между двумя предприятиями, были теми, которые были бы созданы между независимыми предприятиями, то это другое государство должно произвести соответствующую корректировку суммы налога, взимаемого в нём с этой прибыли. При определении такой корректировки должны быть приняты во внимание другие положения настоящей Конвенции, и компетентные органы Договаривающихся государств должны при необходимости консультироваться друг с другом.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Соответствует статье 9 Проекта Конвенции 1963 года (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). Статья 9 была обозначена как пункт 1 в Модельной конвенции 1977 года, принятой Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 2: Добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

МТС

MODEL CONVENTION

СТАТЬЯ 10

ДИВИДЕНДЫ

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

2. Однако дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, могут также облагаться налогом в этом государстве в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является компанией, которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение периода в 365 дней, включающего день выплаты дивиденда (для целей исчисления этого периода не учитываются изменения в праве собственности, которые непосредственно явились бы результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделительная реорганизация, компании, которая владеет акциями, или компании, которая выплачивает дивиденд);

b) 15 процентов общей суммы дивидендов во всех остальных случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному соглашению устанавливают порядок применения этих ограничений. Настоящий пункт не затрагивает налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.

3. Термин «дивиденды» в том значении, в котором он используется в настоящей статье, означает доходы от акций, акций или прав «jouissance», горных акций, акций учредителей или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающих право на участие в прибыли, а также доходы от других корпоративных прав, которые по законодательству государства, резидентом которого является компания, осуществляющая распределение, подлежат такому же налоговому режиму, как доходы от акций.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное в нём постоянное представительство и участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связано с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения статьи 7.

5. Если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, получает прибыль или доход из другого Договаривающегося государства, это другое государство не может облагать никаким налогом дивиденды, выплачиваемые компанией, за исключением случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого государства или когда участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связано с

постоянным представительством, расположенным в этом другом государстве, а также не может облагать нераспределённую прибыль компании налогом на нераспределённую прибыль компании, даже если выплаченные дивиденды или нераспределённая прибыль состоят полностью или частично из прибыли или дохода, возникающих в таком другом государстве.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Без изменений с момента принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчёта под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Окончательный отчёт», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Однако дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, могут также облагаться налогом в этом государстве в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания (иная, чем товарищество), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды;

b) 15 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному соглашению определить порядок применения этих ограничений. Настоящий пункт не затрагивает налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.»

Пункт 2 ранее был изменён 15 июля 2014 года отчётом под названием «Обновление 2014 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 21 сентября 1995 года и до 15 июля 2014 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания (иная, чем товарищество), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды;

b) 15 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному соглашению определить порядок применения этих ограничений. Настоящий пункт не затрагивает налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.»

Пункт 2 ранее был изменён 21 сентября 1995 года путём замены слов «если

получатель является лицом, имеющим фактическое право на дивиденды» словами «если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Договаривающегося государства,» отчётом под названием «Обновление 1995 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

«2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства, но если получатель является лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания (иная, чем товарищество), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды;

b) 15 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному соглашению определить порядок применения этих ограничений. Настоящий пункт не затрагивает налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.»

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Однако такие дивиденды могут облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства, но взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если получатель является компанией (за исключением товарищества), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды;

b) во всех остальных случаях — 15 процентов от общей суммы дивидендов. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному соглашению определить порядок применения этого ограничения. Настоящий пункт не затрагивает налогообложение компании в отношении прибыли, из которой выплачиваются дивиденды.»

Пункт 3: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года путём замены слов «приравненные к доходу от акций налоговым законодательством государства» словами «которые по законодательству государства подвергаются такому же налоговому режиму, как доход от акций». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Термин «дивиденды» в том значении, в котором он используется в настоящей статье, означает доход от акций, акций «jouissance» или прав «jouissance», горных акций, акций учредителей или иных прав, не являющихся долговыми требованиями, участвующих в прибыли, а также доход от иных корпоративных прав, приравненный к доходу от акций налоговым законодательством государства, резидентом которого является компания, осуществляющая распределение.»

Пункт 4: Изменён 29 апреля 2000 года отчётом под названием «Обновление 2000 года к

Модельной налоговой конвенции», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное в нём постоянное представительство или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с расположенной в нём постоянной базы, и участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связано с

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

таким постоянным представительством или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 или статьи 14, в зависимости от обстоятельств.»

Пункт 4 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если получатель дивидендов, будучи резидентом Договаривающегося государства, имеет в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, постоянное представительство, с которым фактически связано участие, в силу которого выплачиваются дивиденды. В таком случае применяются положения статьи 7.»

Пункт 5: Изменён 29 апреля 2000 года отчётом под названием «Обновление 2000 года к

Модельной налоговой конвенции», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, получает прибыль или доход из другого Договаривающегося государства, это другое государство не может облагать никаким налогом дивиденды, выплачиваемые компанией, за исключением случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого государства или когда участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связано с постоянным представительством или постоянной базой, расположенными в этом другом государстве, а также не может облагать нераспределённую прибыль компании налогом на нераспределённую прибыль компании, даже если выплаченные дивиденды или нераспределённая прибыль состоят полностью или частично из прибыли или дохода, возникающих в таком другом государстве.»

Пункт 5 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, получает прибыль или доход из другого Договаривающегося государства, это другое государство не может облагать никаким налогом дивиденды, выплачиваемые компанией лицам, которые не являются резидентами этого другого государства, а также не может облагать нераспределённую прибыль компании налогом на нераспределённую прибыль, даже если выплаченные дивиденды или нераспределённая прибыль состоят полностью или частично из прибыли или дохода, возникающих в таком другом государстве.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 11

ПРОЦЕНТЫ

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

2. Однако проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в этом государстве в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на проценты, является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать 10 процентов от общей суммы процентов. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному соглашению определить порядок применения этого ограничения.

3. Термин «проценты» в том значении, в котором он используется в настоящей статье, означает доход от долговых требований любого вида, обеспеченных или не обеспеченных ипотекой и предоставляющих или не предоставляющих право на участие в прибыли должника, и в особенности доход от государственных ценных бумаг и доход от облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши, относящиеся к таким ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам. Пени за просрочку платежа не рассматриваются как проценты для целей настоящей статьи.

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на проценты, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, через расположенное в нём постоянное представительство и долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты, фактически связано с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения статьи 7.

5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, когда плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство, в связи с которым возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на такое постоянное представительство, то такие проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство.

6. Если по причине особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо иным лицом сумма процентов с учетом долгового требования, в отношении которого они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, при отсутствии таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В таком случае избыточная часть платежей продолжает облагаться налогом в

соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Не изменялся с момента принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

Пункт 2: Изменен 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 21 сентября 1995 года и до 15 июля 2014 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Однако такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на проценты, является резидентом другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать 10 процентов валовой суммы процентов. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определяют порядок применения этого ограничения.»

Пункт 2 был ранее изменен 21 сентября 1995 года путем замены слов «если

получатель является лицом, имеющим фактическое право на проценты» словами «если лицо, имеющее фактическое право на проценты, является резидентом другого Договаривающегося государства,» докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Однако такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства, но если получатель является лицом, имеющим фактическое право на проценты, взимаемый таким образом налог не должен превышать 10 процентов валовой суммы процентов. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определяют порядок применения этого ограничения.»

Пункт 2 был ранее изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Однако такие проценты могут облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого государства, но взимаемый таким образом налог не должен превышать 10 процентов суммы процентов. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному согласию определяют порядок применения этого ограничения.»

Пункт 3: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Термин „проценты“ при использовании в настоящей статье означает доход от государственных ценных бумаг, облигаций или долговых обязательств, независимо от того, обеспечены ли они

ипотекой и независимо от того, предоставлено ли право на участие в прибылях, а также от долговых требований любого вида, равно как и всякий иной доход, приравненный к доходу от ссуженных денег налоговым законодательством государства, в котором возникает доход.»

Пункт 4: Изменен 29 апреля 2000 года докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на проценты, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, через постоянное

представительство, расположенное в нем, или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с постоянной базы, расположенной в нем, и долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты, фактически связано с таким постоянным представительством или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 или статьи 14, в зависимости от обстоятельств.»

Пункт 4 был ранее изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если получатель процентов, будучи резидентом Договаривающегося государства, имеет в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, постоянное представительство, с которым долговое требование, из которого возникают проценты, фактически связано. В таком случае применяются положения статьи 7.»

Пункт 5: Изменен 29 апреля 2000 года докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). После 21 сентября 1995 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, когда плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство или постоянную базу, в связи с которыми была принята задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на такое постоянное представительство или постоянную базу, то такие проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база.»

Пункт 5 был ранее изменен 21 сентября 1995 года путем удаления слов

«само это государство, политико-административное подразделение, местный орган власти или» докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, когда плательщиком является само это государство, политико-административное подразделение, местный орган власти или резидент этого государства. Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство или постоянную базу, в связи с которыми была принята задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на такое постоянное представительство или постоянную базу, то такие проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база.»

Пункт 5 был ранее изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года путем замены «постоянное представительство» на «постоянное представительство или постоянная база» в трех различных местах, где эти слова встречались. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, когда плательщиком является само это государство, политико-административное подразделение, местный орган власти или резидент этого государства. Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство, в связи с которым была принята задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на такое постоянное представительство, то такие

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство.»

Пункт 6: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Если вследствие особых отношений между плательщиком и получателем или между ними обоими и каким-либо иным лицом сумма выплаченных процентов с учетом долгового требования, в отношении которого они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и получателем при отсутствии таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае избыточная часть платежей продолжает облагаться налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 12

РОЯЛТИ

1. Роялти, возникающие в Договаривающемся государстве и на которые имеет фактическое право резидент другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве.

2. Термин «роялти» при использовании в настоящей статье означает платежи любого вида, получаемые в качестве вознаграждения за использование или за право использования любого авторского права на литературное, художественное или научное произведение, включая кинематографические фильмы, любого патента, товарного знака, дизайна или модели, плана, секретной формулы или процесса, либо за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

3. Положения пункта 1 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на роялти, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через постоянное представительство, расположенное в нем, и право или имущество, в отношении которых выплачиваются роялти, фактически связаны с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения статьи 7.

4. Если по причине особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо иным лицом сумма роялти с учетом использования, права или информации, за которые они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, при отсутствии таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В таком случае избыточная часть платежей продолжает облагаться налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменен 23 октября 1997 года докладом под названием «The 1997 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 года пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Роялти, возникающие в Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве, если такой резидент является лицом, имеющим фактическое право на роялти.»

Пункт 1 был ранее изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Роялти, возникающие в Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве.»

Пункт 2: Изменен 23 июля 1992 года путем удаления слов «или за использование или за

право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года, на основе пункта 23 доклада под названием «The Taxation of Income Derived

from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 года). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до 23 июля 1992 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Термин „роялти“ при использовании в настоящей статье означает платежи любого вида, получаемые в качестве вознаграждения за использование или за право использования любого авторского права на литературное, художественное или научное произведение, включая кинематографические фильмы, любого патента, товарного знака, дизайна или модели, плана, секретной формулы или процесса, либо за использование или за право использования промышленного, коммерческого или

научного оборудования, либо за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.»

Пункт 3: Изменен 29 апреля 2000 года докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Положения пункта 1 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на роялти, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через постоянное представительство, расположенное в нем, или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с постоянной базы, расположенной в нем, и право или имущество, в отношении которых выплачиваются роялти, фактически связаны с таким постоянным представительством или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 или статьи 14, в зависимости от обстоятельств.»

Пункт 3 был ранее изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Положения пункта 1 не применяются, если получатель роялти, будучи резидентом Договаривающегося государства, имеет в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, постоянное представительство, с которым право или имущество, порождающие роялти, фактически связаны. В таком случае применяются положения статьи 7.»

Пункт 4: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Если вследствие особых отношений между плательщиком и получателем или между ними обоими и каким-либо иным лицом сумма выплаченных роялти с учетом использования, права или информации, за которые они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и получателем при отсутствии таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В этом случае избыточная часть платежей продолжает облагаться налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства с должным учетом других положений настоящей Конвенции.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 13

ПРИРОСТ КАПИТАЛА

1. Доходы, полученные резидентом Договаривающегося государства от отчуждения недвижимого имущества, упомянутого в статье 6 и расположенного в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, включая такие доходы от отчуждения такого

постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием), могут облагаться налогом в этом другом государстве.

3. Доходы, которые предприятие Договаривающегося государства, осуществляющее эксплуатацию судов или воздушных судов в международных перевозках, получает от отчуждения таких судов или воздушных судов либо движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов или воздушных судов, подлежат налогообложению только в этом государстве.

4. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, таких как доли участия в партнерстве или трасте, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые доли участия более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходили от недвижимого имущества, как оно определено в статье 6, расположенного в этом другом Государстве.

5. Доходы от отчуждения любого имущества, иного чем то, которое указано в пунктах 1, 2, 3 и 4, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель.

HISTORY

Пункт 1: Изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил следующее: «1. Доходы от отчуждения недвижимого имущества, как оно определено в пункте 2 статьи 6, могут облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором такое имущество расположено.»

Пункт 2: Изменен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчету под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г.

пункт 2 гласил следующее:

«2. Доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, доступной резиденту Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве для

целей осуществления независимых личных услуг, включая такие доходы от отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием) или такой постоянной базы, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.»

Пункт 2 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. путем замены слова «профессиональных» на «независимых личных» и путем удаления последнего предложения (принцип которого был перенесен в пункт 3). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 гласил следующее:

«2. Доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, доступной резиденту Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве для целей осуществления профессиональных услуг, включая такие доходы от отчуждения такого постоянного представительства (отдельно или вместе со всем предприятием) или такой постоянной базы, могут облагаться налогом в другом Государстве. Однако доходы от отчуждения движимого имущества того рода, который указан в пункте 3 статьи 22, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, в котором такое движимое имущество облагается налогом в соответствии с указанной Статьей.»

Пункт 3: Изменен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Доходы от отчуждения судов или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, судов, используемых во внутренних водных перевозках, или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов, воздушных судов или судов внутреннего плавания, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 3 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.; он в целом соответствует последнему предложению пункта 2 Проекта Конвенции 1963 года.

Пункт 4: Изменен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчета под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый отчет» («Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report»), одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося государства от отчуждения акций, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходящих от недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.»

Пункт 4 был заменен 28 января 2003 г., когда пункт 4 был изменен и

перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5), а новый пункт 4 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 5: Соответствует пункту 4 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 4 был изменен и перенумерован как

пункт 5 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»),

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Доходы от отчуждения любого имущества, иного чем то,

которое указано в пунктах 1, 2 и 3, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 4 соответствовал пункту 3 Проекта Конвенции 1963 года. Пункт 3

был изменен и перенумерован как пункт 4 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 гласил следующее:

«3. Доходы от отчуждения любого имущества, иного чем то, которое упомянуто в пунктах 1 и 2, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

[СТАТЬЯ 14 — НЕЗАВИСИМЫЕ ЛИЧНЫЕ УСЛУГИ]

[ИСКЛЮЧЕНА]

HISTORY

Статья 14 была исключена отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе другого отчета под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. статья 14 гласила следующее: «НЕЗАВИСИМЫЕ ЛИЧНЫЕ УСЛУГИ

1. Доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в отношении профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, облагается налогом только в этом Государстве, если только он не имеет постоянной базы, регулярно доступной ему в другом Договаривающемся государстве для целей осуществления его деятельности. Если он имеет такую постоянную базу, доход может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этой постоянной базе.

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

Пункт 1

До своего исключения 29 апреля 2000 г. пункт 1 был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил следующее: «1. Доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в отношении профессиональных услуг или иной независимой деятельности аналогичного характера, облагается налогом только в этом Государстве, если только он не имеет постоянной базы, регулярно доступной ему в другом Договаривающемся государстве для целей осуществления его деятельности. Если он имеет такую постоянную базу, доход может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, но только в той части, которая относится к этой постоянной базе.»

Пункт 2

До своего исключения 29 апреля 2000 г. пункт 2 оставался неизменным со времени принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 15

ДОХОД ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ

1. С учетом положений статей 16, 18 и 19 заработная плата, жалованье и другое подобное вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, облагается налогом только в этом Государстве, если только работа по найму не осуществляется в другом Договаривающемся государстве. Если работа по найму осуществляется таким образом, такое вознаграждение, получаемое в связи с ней, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

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

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

b) вознаграждение выплачивается нанимателем, который не является резидентом другого Государства, или от его имени, и

c) расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство, которое наниматель имеет в другом Государстве.

3. Несмотря на предшествующие положения настоящей Статьи, вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму в качестве члена постоянного состава экипажа судна или воздушного судна, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, иным образом чем на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в пределах другого Договаривающегося государства, облагается налогом только в первом упомянутом Государстве.

HISTORY Название статьи 15: Изменено отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчету под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 29 апреля 2000 г. название статьи 15 гласило следующее: «ЗАВИСИМЫЕ ЛИЧНЫЕ УСЛУГИ»

Пункт 1: Неизменен со времени принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

Пункт 2: Изменен 29 апреля 2000 г. путем удаления слов «или постоянной базы» в

подпункте c) отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчету под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам

МТС

27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Несмотря на положения пункта 1, вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, облагается налогом только в первом упомянутом Государстве, если:

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

b) вознаграждение выплачивается нанимателем, который не является резидентом другого Государства, или от его имени, и

c) расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель имеет в другом Государстве.»

Пункт 2 ранее был изменен 23 июля 1992 г. путем добавления слов «в любом

двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся» в подпункт a) отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 80 отчета под названием «Вопросы налогообложения, связанные с международным предоставлением рабочей силы» («Taxation Issues Relating to the International Hiring-out of Labour») (принятым Советом ОЭСР 24 августа 1984 г.). В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 23 июля 1992 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Несмотря на положения пункта 1, вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, облагается налогом только в первом упомянутом Государстве, если:

a) получатель находится в другом Государстве в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в соответствующем налоговом году, и.

b) вознаграждение выплачивается нанимателем, который не является резидентом другого Государства, или от его имени, и

c) расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство или постоянная база, которые наниматель имеет в другом Государстве.»

Пункт 3: Изменен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Несмотря на предшествующие положения настоящей Статьи, вознаграждение, получаемое в отношении работы по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, или на борту судна, используемого во внутренних водных перевозках, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 3 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 гласил следующее:

«3. Несмотря на предшествующие положения настоящей Статьи, вознаграждение в отношении работы по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна в международных перевозках, или на борту судна, используемого во внутренних водных перевозках, может

облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 16

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ДИРЕКТОРОВ

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

HISTORY

Статья 16 была изменена при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путем добавления слова «другие» непосредственно перед «подобные платежи». В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года статья 16 гласила следующее: «Вознаграждение директоров и подобные платежи, получаемые резидентом Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 17

АРТИСТЫ И СПОРТСМЕНЫ

1. Несмотря на положения статьи 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста эстрады, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, либо в качестве спортсмена, от личной деятельности такого резидента в этом качестве, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом, выступающим в этом качестве, начисляется не артисту или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статьи 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

ИСТОРИЯ Название статьи 17: Изменено 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. название статьи 17 гласило следующим образом: «АРТИСТЫ И СПОРТСМЕНЫ» Название статьи 17 ранее было изменено 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 5 доклада под названием «The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities» (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 23 июля 1992 г. название статьи 17 гласило следующим образом: «АРТИСТЫ И АТЛЕТЫ»

Пункт 1: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующим образом: «1. Несмотря на положения статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, или в качестве спортсмена, от его

личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.»

Пункт 1 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены перекрёстной

ссылки на «статью 14» перекрёстной ссылкой на «статью 7» докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 1 гласил следующим образом: «1. Несмотря на положения статей 14 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 1 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём замены слов «атлет»

на «спортсмен» докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 5 доклада под названием «The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities» (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 1 гласил следующим образом: «1. Несмотря на положения статей 14 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, или в качестве атлета, от его личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.»

Пункт 1 был включён в Проект конвенции 1963 г. в качестве статьи 17. В Модельной

конвенции 1977 г., принятой Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г., статья 17 была обозначена как пункт 1 и изменена. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

статья 17 гласила следующим образом:

«Несмотря на положения статей 14 и 15, доход, получаемый публичными артистами, такими как артисты театра, кино, радио или телевидения, и музыканты, а также атлетами, от их личной деятельности как таковой, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется эта деятельность.»

Пункт 2: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующим образом: «2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом своём качестве, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статей 7 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.»

Пункт 2 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления ссылки на

статью 14 докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 2 гласил следующим образом: «2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом своём качестве, начисляется не самому артисту

или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статей 7, 14 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.»

Пункт 2 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём замены двух ссылок

на «атлет» на «спортсмен» докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 5 доклада под названием «The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities» (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 2 гласил следующим образом: «2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или атлетом в этом своём качестве, начисляется не самому артисту или атлету, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статей 7, 14 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.»

Пункт 2 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 18

ПЕНСИИ

С учётом положений пункта 2 статьи 19 пенсии и иное подобное вознаграждение, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в связи с прошлой работой по найму, облагаются налогом только в этом государстве.

ИСТОРИЯ

Статья 18 была изменена при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. путём замены слов «пункт 1 статьи 19» на «пункт 2 статьи 19». В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

статья 18 гласила следующим образом:

«С учётом положений пункта 1 статьи 19 пенсии и иное подобное вознаграждение, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в связи с прошлой работой по найму, облагаются налогом только в этом государстве.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 19

ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА

1. a) Жалованье, заработная плата и иное подобное вознаграждение, выплачиваемые Договаривающимся государством или его политическим подразделением или органом местной власти физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу, облагаются налогом только в этом государстве.

b) Однако такое жалованье, заработная плата и иное подобное вознаграждение облагаются налогом только в другом Договаривающемся государстве, если услуги оказываются в этом государстве и физическое лицо является резидентом этого государства, который: (i) является

гражданином этого государства; или (ii) не стал резидентом этого государства исключительно с целью оказания услуг.

2. a) Несмотря на положения пункта 1, пенсии и иное подобное вознаграждение, выплачиваемые Договаривающимся государством или его политическим подразделением или органом местной власти либо из фондов, созданных ими, физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу, облагаются налогом только в этом государстве.

b) Однако такие пенсии и иное подобное вознаграждение облагаются налогом только в другом Договаривающемся государстве, если физическое лицо является резидентом и гражданином этого государства.

3. Положения статей 15, 16, 17 и 18 применяются к жалованью, заработной плате, пенсиям и иному подобному вознаграждению в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти.

ИСТОРИЯ Название статьи 19: Изменено при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. название статьи 19 гласило следующим образом: «ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ФУНКЦИИ»

Пункт 1: Изменён 15 июля 2005 г. путём удаления слов «иное, чем пенсия»

в подпункте a) докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 31 марта 1994 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующим образом: «1. a) Жалованье, заработная плата и иное подобное вознаграждение, иное, чем пенсия, выплачиваемые Договаривающимся государством или его политическим подразделением или органом местной власти физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу, облагаются налогом только в этом государстве.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

b) Однако такое жалованье, заработная плата и иное подобное вознаграждение облагаются налогом только в другом Договаривающемся государстве, если услуги оказываются в этом государстве и физическое лицо является резидентом этого государства, который: (i) является гражданином этого государства; или (ii) не стал резидентом этого государства исключительно с целью оказания услуг.»

Пункт 1 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «1994

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 1 гласил следующим образом: «1. a) Вознаграждение, иное, чем пенсия, выплачиваемое Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу, облагается налогом только в этом государстве.

b) Однако такое вознаграждение облагается налогом только в другом Договаривающемся государстве, если услуги оказываются в этом государстве и физическое лицо является резидентом этого государства, который: (i) является гражданином этого государства; или (ii) не стал резидентом этого государства исключительно с целью оказания услуг.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 1 гласил следующим образом:

«1. Вознаграждение, включая пенсии, выплачиваемое Договаривающимся государством или его политическим подразделением или органом местной власти либо из фондов, созданных ими,

любому физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу местной власти при исполнении функций государственного характера, может облагаться налогом в этом государстве.»

Пункт 2: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил следующим образом: «2. a) Любая пенсия, выплачиваемая Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти либо из фондов, созданных ими, физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому государству или подразделению или органу, облагается налогом только в этом государстве.

b) Однако такая пенсия облагается налогом только в другом Договаривающемся государстве, если физическое лицо является резидентом и гражданином этого государства.»

Пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 3 (см. историю пункта 3), а новый пункт 2 был добавлен при принятии

Модельной конвенции 1977 г.

Пункт 3: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 гласил следующим образом: «3. Положения статей 15, 16, 17 и 18 применяются к жалованью, заработной плате и иному подобному вознаграждению, а также к пенсиям в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти.»

Пункт 3 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления ссылки на

статью 17 докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 3 гласил следующим образом: «3. Положения статей 15, 16 и 18 применяются к жалованью, заработной плате и иному подобному вознаграждению, а также к пенсиям в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти.»

Пункт 3 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «1994

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 3 гласил следующим образом: «3. Положения статей 15, 16 и 18 применяются к вознаграждению и пенсиям в отношении услуг, оказанных в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Договаривающимся государством или политическим подразделением или органом местной власти.»

Пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 2 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован как

пункт 3 и изменён путём замены «вознаграждение или пенсии» на

«вознаграждение и пенсии» и замены «любая торговля или предпринимательская деятельность» на «предпринимательская деятельность» при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующим образом: «2. Положения статей 15, 16 и 18 применяются к вознаграждению или пенсиям в отношении услуг, оказанных в связи с торговлей или предпринимательской деятельностью, осуществляемой одним из Договаривающихся государств или политическим подразделением или органом местной власти.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 20

СТУДЕНТЫ

Выплаты, которые студент или стажёр, являющийся или являвшийся непосредственно перед посещением Договаривающегося государства резидентом другого Договаривающегося государства и находящийся в первом упомянутом государстве исключительно с целью своего образования или подготовки, получает на цели своего содержания, образования или подготовки, не облагаются налогом в этом государстве при условии, что такие выплаты возникают из источников за пределами этого государства.

ИСТОРИЯ

Статья 20 была изменена при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. статья 20 гласила следующим образом: «Выплаты, которые студент или стажёр, являющийся или ранее являвшийся резидентом Договаривающегося государства и находящийся в другом Договаривающемся государстве исключительно с целью своего образования или подготовки, получает на цели своего содержания, образования или подготовки, не облагаются налогом в этом другом государстве при условии, что такие выплаты производятся ему из источников за пределами этого другого государства.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 21

ДРУГИЕ ДОХОДЫ

1. Виды доходов резидента Договаривающегося государства, независимо от источника их возникновения, не упомянутые в предыдущих статьях настоящей Конвенции, облагаются налогом только в этом государстве.

2. Положения пункта 1 не применяются к доходам, иным чем доходы от недвижимого имущества, как оно определено в пункте 2 статьи 6, если получатель таких доходов, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через постоянное представительство, расположенное в нём, и право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с таким постоянным представительством. В таком случае применяются положения статьи 7.

ИСТОРИЯ Название статьи 21: Изменено при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года название статьи 21 было следующим: «ДОХОДЫ, НЕ УПОМЯНУТЫЕ ПРЯМО»

Пункт 1: Соответствует статье 21 Проекта конвенции 1963 года. Статья 21

Проекта конвенции 1963 года была обозначена как пункт 1 и изменена при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года статья 21 гласила следующее: «Виды доходов резидента Договаривающегося государства, которые не упомянуты прямо в предшествующих статьях настоящей Конвенции, подлежат налогообложению только в этом Государстве.»

Пункт 2: Изменён 29 апреля 2000 года отчётом под названием «Обновление 2000 года к

Модельной налоговой конвенции», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 2 гласил следующее:

«2. Положения пункта 1 не применяются к доходам, иным чем доходы от недвижимого имущества, как оно определено в пункте 2 статьи 6, если получатель таких доходов, будучи резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через постоянное представительство, расположенное в нём, или оказывает в этом другом Государстве независимые личные услуги с постоянной базы, расположенной в нём, и право или имущество, в отношении которых выплачивается доход, фактически связаны с таким постоянным представительством или постоянной базой. В таком случае применяются положения статьи 7 или статьи 14, в зависимости от обстоятельств.»

Пункт 2 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

МТС

MODEL CONVENTION

Глава IV

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАПИТАЛА

СТАТЬЯ 22

КАПИТАЛ

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

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

3. Капитал предприятия Договаривающегося государства, которое эксплуатирует суда или воздушные суда в международных перевозках, представленный такими судами или воздушными судами, а также движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов или воздушных судов, подлежит налогообложению только в этом Государстве.

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

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил следующее: «1. Капитал, представленный недвижимым имуществом, как оно определено в пункте 2 статьи 6, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором такое имущество расположено.»

Пункт 2: Изменён 29 апреля 2000 года отчётом под названием «Обновление 2000 года к

Модельной налоговой конвенции», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 года). В Конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года

пункт 2 гласил следующее:

«2. Капитал, представленный движимым имуществом, составляющим часть имущества предприятия постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимым имуществом, относящимся к постоянной базе, доступной резиденту Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве для целей оказания независимых личных услуг, может облагаться налогом в этом другом Государстве.»

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 гласил следующее:

МТС

MODEL CONVENTION

«2. Капитал, представленный движимым имуществом, составляющим часть имущества предприятия постоянного представительства предприятия, или движимым имуществом, относящимся к постоянной базе, используемой для оказания профессиональных услуг, может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство или постоянная база.»

Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 года пункт 3 гласил следующее: «3. Капитал, представленный судами и воздушными судами, эксплуатируемыми в международных перевозках, и судами, занятыми в перевозках по внутренним водным путям, а также движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов, воздушных судов и судов внутреннего плавания, подлежит налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 3 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 гласил следующее:

«3. Суда и воздушные суда, эксплуатируемые в международных перевозках, и суда, занятые в перевозках по внутренним водным путям, а также движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких судов, воздушных судов и судов внутреннего плавания, подлежат

налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.»

Пункт 4: Без изменений с момента принятия Проекта конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 года.

МТС

MODEL CONVENTION

Глава V

МЕТОДЫ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 23 A

МЕТОД ОСВОБОЖДЕНИЯ

1. Если резидент Договаривающегося государства получает доходы или владеет капиталом, которые могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доходы также являются доходами, полученными резидентом этого Государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства), первое упомянутое Государство должно, с учётом положений пунктов 2 и 3, освободить такие доходы или капитал от налога.

2. Если резидент Договаривающегося государства получает виды доходов, которые могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями статей 10 и 11 (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доходы также являются доходами, полученными резидентом этого Государства), первое упомянутое Государство должно разрешить в качестве вычета из налога на доходы этого резидента сумму, равную налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Такой вычет, однако, не должен превышать ту часть налога, исчисленного до предоставления вычета, которая относится к таким видам доходов, полученным из этого другого Государства.

3. Если в соответствии с каким-либо положением Конвенции доходы, полученные, или капитал, принадлежащий резиденту Договаривающегося государства, освобождаются от налога в этом Государстве, такое Государство может тем не менее при исчислении суммы налога на оставшиеся доходы или капитал такого резидента принимать во внимание освобождённые доходы или капитал.

4. Положения пункта 1 не применяются к доходам, полученным, или капиталу, принадлежащему резиденту Договаривающегося государства, если другое Договаривающееся государство применяет положения настоящей Конвенции для освобождения таких доходов или капитала от налога или применяет положения пункта 2 статьи 10 или 11 к таким доходам.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Окончательный отчёт», одобренному

МТС

MODEL CONVENTION

«Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 года пункт 1 гласил следующее: «1.

Если резидент Договаривающегося государства получает доходы или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями настоящей Конвенции могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно, с учётом положений пунктов 2 и 3, освободить такие доходы или капитал от налога.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 1 гласил следующее:

«1. Если резидент Договаривающегося государства получает доходы или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями настоящей Конвенции могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно, с учётом положений пункта 2, освободить такие доходы или капитал от налога, но может при исчислении налога на оставшиеся доходы или капитал этого лица применять ставку налога, которая применялась бы, если бы освобождённые доходы или капитал не были так освобождены.»

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Окончательный отчёт», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 года пункт 2 гласил следующее: «2. Если резидент Договаривающегося государства получает виды доходов, которые в соответствии с положениями статей 10 и 11 могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно разрешить в качестве вычета из налога на доходы этого резидента сумму, равную налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Такой вычет, однако, не должен превышать ту часть налога, исчисленного до предоставления вычета, которая относится к таким видам доходов, полученным из этого другого Государства.»

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 гласил следующее:

«2. Если резидент Договаривающегося государства получает доходы, которые в соответствии с положениями статей 10 и 11 могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно разрешить в качестве вычета из налога на доходы этого лица сумму, равную налогу, уплаченному в этом другом Договаривающемся государстве. Такой вычет, однако, не должен превышать ту часть налога, исчисленного до предоставления вычета, которая соответствует доходам, полученным из этого другого Договаривающегося государства.»

Пункт 3: Добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

Пункт 4: Добавлен 29 апреля 2000 года отчётом под названием «Обновление 2000 года к

Модельной налоговой конвенции», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года, на основе пункта 113 другого отчёта под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 года).

МТС

MODEL CONVENTION

СТАТЬЯ 23 B

МЕТОД КРЕДИТА (ЗАЧЕТА)

1. Если резидент Договаривающегося государства получает доходы или владеет капиталом, которые могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доходы также являются доходами, полученными резидентом этого Государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства), первое упомянутое Государство должно разрешить:

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

b) в качестве вычета из налога на капитал этого резидента сумму, равную налогу на капитал, уплаченному в этом другом Государстве. Такой вычет в любом случае, однако, не должен превышать ту часть налога на доходы или налога на капитал, исчисленного до предоставления вычета, которая относится, в зависимости от обстоятельств, к доходам или капиталу, которые могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если в соответствии с каким-либо положением Конвенции доходы, полученные, или капитал, принадлежащий резиденту Договаривающегося государства, освобождаются от налога в этом Государстве, такое Государство может тем не менее при исчислении суммы налога на оставшиеся доходы или капитал такого резидента принимать во внимание освобождённые доходы или капитал.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Окончательный отчёт», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 года пункт 1 гласил следующее: «1. Если резидент Договаривающегося государства получает доходы или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями настоящей Конвенции могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно разрешить:

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

b) в качестве вычета из налога на капитал этого резидента сумму, равную налогу на капитал, уплаченному в этом другом Государстве. Такой вычет в любом случае, однако, не должен превышать ту часть налога на доходы или налога на капитал, исчисленного до предоставления вычета, которая относится, в зависимости от обстоятельств, к доходам или капиталу, которые могут облагаться налогом в этом другом Государстве.»

Пункт 1 в редакции после 11 апреля 1977 года соответствовал пунктам 1 и 2

Проекта конвенции 1963 года. Эти пункты были объединены и изменены при принятии

МТС

MODEL CONVENTION

Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункты 1 и 2 гласили следующее: «1. Если резидент Договаривающегося государства получает

доходы или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями настоящей Конвенции могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство должно разрешить:

a) в качестве вычета из налога на доходы этого лица сумму, равную налогу на доходы, уплаченному в этом другом Договаривающемся государстве;

b) в качестве вычета из налога на капитал этого лица сумму, равную налогу на капитал, уплаченному в этом другом Договаривающемся государстве.

2. Вычет в любом случае не должен, однако, превышать ту часть налога на доходы или налога на капитал соответственно, исчисленного до предоставления вычета, которая приходится, в зависимости от случая, на доход или капитал, которые могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве.»

Пункт 2: Заменил пункт 2 Проекта Конвенции 1963 года, когда Модельная конвенция 1977 года

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то время

пункт 2 Проекта Конвенции 1963 года был объединён с пунктом 1 (см. историю

пункта 1), и был добавлен новый пункт 2.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Глава VI

ОСОБЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 24

НЕДИСКРИМИНАЦИЯ

1. Национальные лица Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого другого Государства при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства. Это положение должно, несмотря на положения статьи 1, также применяться к лицам, которые не являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств.

2. Лица без гражданства, которые являются резидентами Договаривающегося государства, не должны подвергаться ни в одном из Договаривающихся государств любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица соответствующего Государства при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства.

3. Налогообложение постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение, взимаемое с предприятий этого другого Государства, осуществляющих ту же деятельность. Это положение не должно толковаться как обязывающее Договаривающееся государство предоставлять резидентам другого Договаривающегося государства какие-либо персональные льготы, освобождения и снижения для целей налогообложения по причине гражданского состояния или семейных обязанностей, которые оно предоставляет своим собственным резидентам.

4. За исключением случаев, когда применяются положения пункта 1 статьи 9, пункта 6 статьи 11 или пункта 4 статьи 12, проценты, роялти и иные выплаты, уплачиваемые предприятием Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, должны, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия, вычитаться на тех же

условиях, как если бы они были уплачены резиденту первого упомянутого Государства. Аналогично, любые долги предприятия Договаривающегося государства перед резидентом другого Договаривающегося государства должны, для целей определения налогооблагаемого капитала такого предприятия, вычитаться на тех же условиях, как если бы они были приняты перед резидентом первого упомянутого Государства.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

5. Предприятия Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства, не должны подвергаться в первом упомянутом Государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия первого упомянутого Государства.

6. Положения настоящей статьи должны, несмотря на положения статьи 2, применяться к налогам любого рода и наименования.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён 23 июля 1992 года путём добавления слов «в частности в

отношении резидентства» в первом предложении докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 1 читался следующим образом: «1. Национальные лица Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого другого Государства при тех же обстоятельствах. Это положение должно, несмотря на положения статьи 1, также применяться к лицам, которые не являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года, в частности путём добавления второго предложения. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 читался следующим образом: «1. Национальные лица Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого другого Государства при тех же обстоятельствах.»

Пункт 2: Изменён 23 октября 1997 года путём добавления слов «в частности в

отношении резидентства» после слов «при тех же обстоятельствах» докладом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. После 23 июля 1992 года и до 23 октября 1997 года пункт 2 читался следующим образом: «2. Лица без гражданства, которые являются резидентами Договаривающегося государства, не должны подвергаться ни в одном из Договаривающихся государств любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица соответствующего Государства при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства.»

Пункт 2 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 3 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 года пункт 2 Модельной конвенции 1977 года был изменён и переобозначен как подпункт 1 f) статьи 3 (см. историю пункта 1 статьи 3), а пункт 3 был перенумерован как пункт 2 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

23 июля 1992 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 3 читался следующим образом: «3. Термин «национальные лица» означает:

a) всех физических лиц, обладающих гражданством Договаривающегося государства;

b) всех юридических лиц, товариществ и ассоциаций, правовой статус которых как таковых вытекает из законодательства, действующего в Договаривающемся государстве.»

Пункт 3 Проекта Конвенции 1963 года был изменён при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 читался следующим образом: «3. Лица без гражданства не должны подвергаться в Договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого Государства при тех же обстоятельствах.»

Пункт 3: Соответствует пункту 4 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 года. В эту дату пункт 3 был перенумерован как пункт 2 (см. историю пункта 2), а пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 3 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 4 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года второе предложение было представлено как второй абзац в рамках пункта 4 Проекта Конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). Это было исправлено при принятии Модельной конвенции 1977 года.

Пункт 4: Соответствует пункту 5 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 года. В эту дату пункт 4 был перенумерован как пункт 3 (см. историю пункта 3), а пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 4 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был добавлен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 5: Соответствует пункту 6 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 года. В эту дату пункт 5 был перенумерован как пункт 4 (см. историю пункта 4), а пункт 6 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 5 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 6 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 5 Проекта Конвенции

1963 года. Пункт 5 Проекта Конвенции 1963 года был перенумерован как

пункт 6 и изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 5 читался следующим образом:

«5. Предприятия Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства, не должны подвергаться в первом упомянутом Договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия этого первого упомянутого Государства.»

Пункт 6: Соответствует пункту 7 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 года. В эту дату пункт 6 был перенумерован как пункт 5 (см.

историю пункта 5), а пункт 7 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 6 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 7 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 6 Проекта Конвенции

1963 года. Пункт 6 Проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 7 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 6 читался следующим образом:

«6. В настоящей статье термин «налогообложение» означает налоги любого рода и наименования.»

СТАТЬЯ 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить своё дело компетентному органу любого из Договаривающихся государств. Дело должно быть представлено в течение трёх лет с момента первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции.

2. Компетентный орган должен стремиться, если возражение представляется ему обоснованным и если он сам не в состоянии прийти к удовлетворительному решению, разрешить дело путём взаимного согласования с компетентным органом другого Договаривающегося государства с

целью избежания налогообложения, которое не соответствует Конвенции. Любое достигнутое соглашение должно быть исполнено независимо от любых сроков, предусмотренных внутренним законодательством Договаривающихся государств.

3. Компетентные органы Договаривающихся государств должны стремиться разрешать путём взаимного согласования любые трудности или сомнения, возникающие в отношении толкования или применения Конвенции. Они могут также проводить консультации между собой для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

4. Компетентные органы Договаривающихся государств могут сноситься друг с другом непосредственно, в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей, в целях достижения соглашения в смысле предшествующих пунктов.

5. Если,

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

b) компетентные органы не в состоянии достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты, когда вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам, любые неразрешённые вопросы, возникающие из этого дела, должны быть переданы в арбитраж, если лицо просит об этом в письменной форме. Эти неразрешённые вопросы, однако, не должны передаваться в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение,

которым приводится в исполнение арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств и должно быть исполнено независимо от любых сроков, установленных во внутреннем законодательстве этих Государств. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному соглашению определяют порядок применения настоящего пункта.

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основании другого доклада под названием “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report”, одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 имел следующую редакцию: “1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить своё дело компетентному органу того Договаривающегося государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под пункт 1 статьи 24, — компетентному органу того Договаривающегося государства, национальным лицом которого оно является. Дело должно быть представлено в течение трёх лет с первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции.”

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г., в частности путём добавления второго предложения. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 имел следующую редакцию: “1. Если резидент Договаривающегося государства считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему настоящей Конвенции, он может,

независимо от средств правовой защиты, предусмотренных национальным законодательством этих Государств, представить своё дело компетентному органу того Договаривающегося государства, резидентом которого он является.”

Пункт 2: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г., в частности путём добавления второго предложения. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 имел следующую редакцию: “2. Компетентный орган должен стремиться, если возражение представляется ему обоснованным и если он сам не в состоянии прийти к надлежащему решению, разрешить дело по взаимному соглашению с компетентным органом другого Договаривающегося государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции.”

Пункт 3: Без изменений с момента принятия Проекта конвенции 1963 г. Советом

ОЭСР 30 июля 1963 г.

Пункт 4: Изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием “The 1995 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 21 сентября 1995 г. пункт 4 имел следующую редакцию: “4. Компетентные органы Договаривающихся государств могут сноситься друг с другом непосредственно в целях достижения соглашения в смысле предшествующих пунктов. Когда для достижения соглашения представляется целесообразным провести устный обмен мнениями, такой обмен может осуществляться через Комиссию, состоящую из представителей компетентных органов Договаривающихся государств.”

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 имел следующую редакцию: “5. Если,

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

b) компетентные органы не в состоянии достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с момента представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства, любые неразрешённые вопросы, возникающие из этого дела, должны быть переданы в арбитраж, если лицо просит об этом. Эти неразрешённые вопросы, однако, не должны передаваться в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которым приводится в исполнение арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств и должно быть исполнено независимо от любых сроков, установленных во внутреннем законодательстве этих Государств. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному соглашению определяют порядок применения настоящего пункта.[1] [1] В некоторых Государствах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать тот вид разрешения споров, который предусматривается настоящим пунктом. Кроме того, некоторые Государства могут пожелать включать этот пункт только в договоры с определёнными Государствами. По этим причинам пункт следует включать в Конвенцию только тогда, когда каждое Государство приходит к выводу, что это было бы целесообразно исходя из факторов, описанных в пункте 65 Комментария к данному пункту. Как указано, однако, в пункте 74 того Комментария, другие Государства могут

согласиться исключить из пункта условие о том, что вопросы не могут быть переданы в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено одним из их судов или административных трибуналов.”

Пункт 5 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 26

ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

1. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая является предположительно относящейся (foreseeably relevant) к осуществлению положений настоящей Конвенции или к администрированию либо принудительному применению внутреннего законодательства, касающегося налогов любого вида и наименования, взимаемых от имени Договаривающихся государств либо их политических подразделений или местных органов власти, в той мере, в какой налогообложение по этому законодательству не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается статьями 1 и 2.

2. Любая информация, полученная по пункту 1 Договаривающимся государством, должна рассматриваться как тайна таким же образом, как и информация, полученная по внутреннему законодательству этого Государства, и должна раскрываться только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся исчислением или взиманием, принудительным взысканием или уголовным преследованием в отношении, рассмотрением обжалований в связи с налогами, упомянутыми в пункте 1, либо надзором за вышеуказанным. Такие лица или органы должны использовать информацию только для таких целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытого судебного разбирательства или в судебных решениях. Несмотря на вышеизложенное, информация, полученная Договаривающимся государством, может быть использована для иных целей, когда такая информация может использоваться для таких иных целей по законодательству обоих Государств и компетентный орган Государства, предоставляющего информацию, разрешает такое использование.

3. Ни в коем случае положения пунктов 1 и 2 не должны толковаться как возлагающие на Договаривающееся государство обязательство:

a) проводить административные меры, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

b) предоставлять информацию, которая не может быть получена по законодательству или в ходе обычного администрирования этого или другого Договаривающегося государства;

c) предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну либо торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public).

4. Если информация запрашивается Договаривающимся государством в соответствии с настоящей статьёй, другое Договаривающееся государство должно использовать свои меры по сбору информации для получения запрашиваемой информации, даже если это другое Государство может не нуждаться в такой информации для своих собственных налоговых целей. Обязательство, содержащееся в предыдущем предложении, подлежит ограничениям пункта 3, но ни в коем случае такие ограничения не должны толковаться как позволяющие

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации исключительно потому, что оно не имеет внутреннего интереса в такой информации.

5. Ни в коем случае положения пункта 3 не должны толковаться как дозволяющие Договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации исключительно на том основании, что информация находится у банка, иного финансового учреждения, номинального держателя (nominee) или лица, действующего в качестве агента или в фидуциарном качестве, либо на том основании, что она относится к долям участия в лице.

HISTORY

Пункт 1: Соответствует первым двум предложениям пункта 1 в редакции,

действовавшей до 15 июля 2005 г. Первые два предложения пункта 1 были изменены, а третье и последующие предложения включены в пункт 2 (см. history пункта 2) докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая необходима для применения положений настоящей Конвенции или внутреннего законодательства, касающегося налогов любого рода и наименования, взимаемых от имени Договаривающихся государств или их политико-административных подразделений или местных органов власти, поскольку налогообложение по этому законодательству не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается статьями 1 и 2. Любая информация, полученная Договаривающимся государством, подлежит сохранению в тайне таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства, и раскрывается только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении налогов, указанных в первом предложении, либо рассмотрением апелляций, связанных с этими налогами. Такие лица или органы используют информацию только для указанных целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытого судебного разбирательства или в судебных решениях.»

Пункт 1 ранее был изменен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая необходима для применения положений настоящей Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, охватываемых Конвенцией, поскольку налогообложение по этому законодательству не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается статьей 1. Любая информация, полученная Договаривающимся государством, подлежит сохранению в тайне таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства, и раскрывается только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, либо рассмотрением апелляций, связанных с этими налогами. Такие лица или органы используют информацию только для указанных целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытого судебного разбирательства или в судебных решениях.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 1 ранее был изменен 21 сентября 1995 г. путем замены слов

«involved in» словами «concerned with» докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая необходима для

применения положений настоящей Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, охватываемых Конвенцией, поскольку налогообложение по этому законодательству не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается статьей 1. Любая информация, полученная Договаривающимся государством, подлежит сохранению в тайне таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства, и раскрывается только лицам или органам (включая суды и административные органы), участвующим в исчислении или взыскании, принудительном исполнении или уголовном преследовании в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, либо в рассмотрении апелляций, связанных с этими налогами. Такие лица или органы используют информацию только для указанных целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытого судебного разбирательства или в судебных решениях.»

Пункт 1 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая необходима для применения настоящей Конвенции и внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, поскольку налогообложение по этому законодательству соответствует настоящей Конвенции. Любая информация, которой таким образом обмениваются, подлежит сохранению в тайне и не раскрывается никаким лицам или органам, иным чем те, которые занимаются исчислением или взысканием налогов, являющихся предметом Конвенции.»

Пункт 2: Изменен 15 июля 2014 г. путем добавления последнего предложения

докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Любая информация, полученная в соответствии с пунктом 1 Договаривающимся государством, подлежит сохранению в тайне таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства, и раскрывается только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении налогов, указанных в пункте 1, рассмотрением апелляций, связанных с этими налогами, либо надзором за вышеуказанным. Такие лица или органы используют информацию только для указанных целей. Они могут раскрывать информацию в ходе открытого судебного разбирательства или в судебных решениях.»

Пункт 2 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал третьему и

последующим предложениям пункта 1 в редакции, действовавшей до 15 июля 2005 г. Эти предложения были изменены и включены в новый пункт 2 докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.) (см. history пункта 1). Одновременно пункт 2 был перенумерован в пункт 3 (см. history пункта 3) и изменен путем включения перекрестной ссылки на пункт 2.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 3: Соответствует пункту 2 в редакции, действовавшей до 15 июля

2005 г. В указанную дату пункт 2 был перенумерован в пункт 3 и изменен путем добавления перекрестной ссылки на пункт 2 докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием

«Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Ни в коем случае положения пунктов 1 и не должны толковаться как возлагающие на Договаривающееся государство обязанность:

a) проводить административные меры, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

b) предоставлять информацию, которая не может быть получена на основании законодательства или в обычном порядке администрирования этого или другого Договаривающегося государства;

c) предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну либо торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public).»

Пункт 2 был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Ни в коем случае положения пункта 1 не должны толковаться как возлагающие на одно из Договаривающихся государств обязанность:

a) проводить административные меры, противоречащие законодательству или административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

b) предоставлять сведения, которые не могут быть получены на основании законодательства или в обычном порядке администрирования этого или другого Договаривающегося государства;

c) предоставлять информацию, которая раскрывала бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну либо торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public).»

Пункт 4: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 5: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 27

СОДЕЙСТВИЕ ВО ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВ[1]

1. Договаривающиеся государства оказывают друг другу содействие во взыскании налоговых требований. Это содействие не ограничивается статьями 1 и 2. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению определить порядок применения настоящей статьи.

2. Термин «налоговое требование» для целей настоящей статьи означает сумму, причитающуюся в отношении налогов любого рода и наименования, взимаемых от имени Договаривающихся государств или их политико-административных подразделений или местных органов власти, поскольку налогообложение по этим налогам не противоречит настоящей Конвенции или любому иному инструменту, участниками которого являются Договаривающиеся государства, а также проценты, административные штрафы и расходы по взысканию или обеспечению, связанные с такой суммой.

3. Если налоговое требование Договаривающегося государства подлежит принудительному исполнению по законодательству этого государства и причитается с лица, которое в соответствующий момент не может по законодательству этого государства воспрепятствовать его взысканию, такое налоговое требование по запросу компетентного органа этого государства принимается компетентным органом другого Договаривающегося государства для целей взыскания. Это налоговое требование взыскивается этим другим государством в соответствии с положениями его законодательства, применимыми к принудительному исполнению и взысканию его собственных налогов, как если бы это налоговое требование являлось налоговым требованием этого другого государства.

4. Если налоговое требование Договаривающегося государства является требованием, в отношении которого это государство может по своему законодательству применять обеспечительные меры с целью обеспечить его взыскание, такое налоговое требование по запросу компетентного органа этого государства принимается компетентным органом другого Договаривающегося государства для целей применения обеспечительных мер. Это другое государство применяет обеспечительные меры в отношении такого налогового требования в соответствии с положениями своего законодательства, как если бы это налоговое требование являлось налоговым требованием этого другого государства, даже если в момент применения таких мер налоговое требование не подлежит принудительному исполнению в первом упомянутом государстве или причитается с лица, которое вправе воспрепятствовать его взысканию.

[1] В некоторых странах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать вид содействия, предусмотренный настоящей статьей, либо могут требовать ограничения такого содействия, например, странами, имеющими сходные налоговые системы или налоговые администрации, либо по кругу охватываемых налогов. По этой причине статья должна включаться в Конвенцию только в том случае, если каждое государство приходит к выводу о том, что, исходя из факторов, описанных в пункте 1 Комментария к статье, они могут согласиться оказывать содействие во взыскании налогов, взимаемых другим государством.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

5. Несмотря на положения пунктов 3 и 4, налоговое требование, принятое Договаривающимся государством для целей пункта 3 или 4, не подлежит в этом государстве срокам давности и не пользуется каким-либо приоритетом, применимым к налоговому требованию по законодательству этого государства в силу его природы как такового. Кроме того, налоговое требование, принятое Договаривающимся государством для целей пункта 3 или 4, не имеет в этом государстве какого-либо приоритета, применимого к этому налоговому требованию по законодательству другого Договаривающегося государства.

6. Производство по вопросам существования, действительности или размера налогового требования Договаривающегося государства не может быть возбуждено в судах или административных органах другого Договаривающегося государства.

7. Если в любое время после направления Договаривающимся государством запроса в соответствии с пунктом 3 или 4 и до того, как другое Договаривающееся государство взыскало и перечислило соответствующее налоговое требование первому упомянутому государству, соответствующее налоговое требование перестает быть

а) в случае запроса по пункту 3 — налоговым требованием первого упомянутого государства, подлежащим принудительному исполнению по законодательству этого государства и причитающимся с лица, которое в соответствующий момент не может по законодательству этого государства воспрепятствовать его взысканию, или

b) в случае запроса по пункту 4 — налоговым требованием первого упомянутого государства, в отношении которого это государство может по своему законодательству применять обеспечительные меры с целью обеспечить его взыскание, компетентный орган первого упомянутого государства незамедлительно уведомляет компетентный орган другого государства об этом факте и по выбору другого государства первое упомянутое государство либо приостанавливает, либо отзывает свой запрос.

8. Положения настоящей статьи ни в коем случае не должны толковаться как возлагающие на Договаривающееся государство обязанность:

a) осуществлять административные меры, не соответствующие законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося государства;

b) осуществлять меры, которые противоречили бы публичному порядку (ordre public);

c) оказывать содействие, если другое Договаривающееся государство не использовало все разумные меры по взысканию или обеспечению взыскания, в зависимости от обстоятельств, имеющиеся в его распоряжении в соответствии с его законодательством или административной практикой;

d) оказывать содействие в тех случаях, когда административное бремя для этого Государства явно несоразмерно выгоде, которую получит другое Договаривающееся государство.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

ИСТОРИЯ Название статьи 27: Заменено 28 января 2003 года, когда прежняя статья 27 (Члены дипломатических миссий и консульских учреждений) была перенумерована в статью 28 (см. историю статьи 28) и новая статья 27 (Содействие во взыскании налогов) была добавлена докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 1: Заменён 28 января 2003 года, когда пункт 1 был перенумерован в

пункт 1 статьи 28 (см. историю пункта 1 статьи 28) и новый пункт 1 был

добавлен докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года (см. историю статьи 28).

Пункт 2: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 3: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 4: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 5: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 6: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 7: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

Пункт 8: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 года.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 28

ЧЛЕНЫ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Ничто в настоящей Конвенции не затрагивает налоговых привилегий членов дипломатических миссий или консульских учреждений по общим правилам международного права или по положениям специальных соглашений.

ИСТОРИЯ

Статья 28 соответствует статье 27 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 года.

Прежняя статья 28 (Территориальное распространение) была перенумерована в статью 29 (см. историю статьи 30), а статья 27 была перенумерована в статью 28 вследствие добавления новой статьи 27 (Содействие во взыскании налогов) докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Статья 27 и её название были изменены 31 марта 1994 года докладом под названием

«1994 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 года статья 27 и её название имели следующую редакцию: «ДИПЛОМАТИЧЕСКИЕ АГЕНТЫ И КОНСУЛЬСКИЕ ДОЛЖНОСТНЫЕ ЛИЦА Ничто в настоящей Конвенции не затрагивает налоговых привилегий дипломатических агентов или консульских должностных лиц по общим правилам международного права или по положениям специальных соглашений.»

Статья 27 и её название ранее были изменены при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

статья 27 и её название имели следующую редакцию:

«ДИПЛОМАТИЧЕСКИЕ И КОНСУЛЬСКИЕ ДОЛЖНОСТНЫЕ ЛИЦА Ничто в настоящей Конвенции не затрагивает налоговых привилегий дипломатических или консульских должностных лиц по общим правилам международного права или по положениям специальных соглашений.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 29

ПРАВО НА ЛЬГОТЫ[1]

1. [Положение, которое, с учётом пунктов 3–5, ограничивает договорные льготы резидентом Договаривающегося государства, являющимся «квалифицированным лицом» в значении, определённом в пункте 2].

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

— физическое лицо;

— Договаривающееся государство, его политические подразделения, а также их учреждения и органы;

— определённые публично торгуемые компании и структуры;

— определённых аффилированных лиц публично котируемых компаний и структур;

— определённые некоммерческие организации и признанные пенсионные фонды;

— иные структуры, отвечающие определённым требованиям к владению и к ограничению размывания налоговой базы (base erosion);

— определённые коллективные инвестиционные механизмы].

3. [Положение, предоставляющее договорные льготы в отношении определённого дохода, полученного лицом, не являющимся квалифицированным лицом, если это лицо активно ведёт предпринимательскую деятельность в своём государстве резидентства и доход проистекает из этой деятельности или является сопутствующим ей].

4. [Положение, предоставляющее договорные льготы лицу, не являющемуся квалифицированным лицом, если не менее чем согласованная доля этой структуры принадлежит определённым лицам, имеющим право на эквивалентные льготы].

5. [Положение, предоставляющее договорные льготы лицу, которое квалифицируется как «компания-штаб-квартира» (headquarters company)].

6. [Положение, позволяющее компетентному органу Договаривающегося государства предоставить определённые договорные льготы лицу в случае, когда льготы иначе были бы отказаны на основании пункта 1].

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

1 Редакция настоящей статьи будет зависеть от того, каким образом Договаривающиеся государства решат реализовать своё общее намерение, отражённое в преамбуле Конвенции и включённое в минимальный стандарт, согласованный в рамках Проекта ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (Base Erosion and Profit Shifting), устранить двойное налогообложение, не создавая возможностей для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов или избежания налогообложения, в том числе посредством договорного шоппинга («покупки» договора). Это может быть сделано либо путём принятия только пункта 9, либо путём принятия подробной версии пунктов 1–7, описанной в Комментарии к статье 29, вместе с внедрением антикондуитного механизма, как описано в пункте 187 этого Комментария, либо путём принятия пункта 9 вместе с любой вариацией пунктов 1–7, описанной в Комментарии к статье 29.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

8. a) Если (i) предприятие Договаривающегося государства получает доход из другого Договаривающегося государства и первое упомянутое Государство рассматривает такой доход как относящийся к постоянному представительству предприятия, расположенному в третьей юрисдикции, и (ii) прибыль, относящаяся к этому постоянному представительству, освобождена от налога в первом упомянутом Государстве, льготы настоящей Конвенции не применяются к любому элементу дохода, в отношении которого налог в третьей юрисдикции составляет менее меньшей из величин: [ставка, подлежащая определению на двусторонней основе] от суммы этого

элемента дохода и 60 процентов налога, который был бы взимаем в первом упомянутом Государстве с этого элемента дохода, если бы это постоянное представительство было расположено в первом упомянутом Государстве. В таком случае любой доход, к которому применяются положения настоящего пункта, остаётся налогооблагаемым в соответствии с внутренним законодательством другого Государства, несмотря на любые иные положения Конвенции.

b) Предшествующие положения настоящего пункта не применяются, если доход, полученный из другого Государства, проистекает из активного ведения предпринимательской деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, или является сопутствующим ей (иной, чем деятельность по созданию, управлению или простому владению инвестициями за собственный счёт предприятия, за исключением случаев, когда эти виды деятельности представляют собой банковскую, страховую деятельность или деятельность с ценными бумагами, осуществляемую соответственно банком, страховым предприятием или зарегистрированным дилером по ценным бумагам).

c) Если льготы по настоящей Конвенции отказаны в соответствии с предшествующими положениями настоящего пункта в отношении элемента дохода, полученного резидентом Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставить эти льготы в отношении этого элемента дохода, если в ответ на просьбу такого резидента данный компетентный орган определит, что предоставление таких льгот оправдано с учётом причин, по которым такой резидент не удовлетворил требованиям настоящего пункта (например, наличие убытков). Компетентный орган Договаривающегося государства, к которому обращена просьба по предшествующему предложению, должен провести консультации с компетентным органом другого Договаривающегося государства до предоставления или отказа в удовлетворении просьбы.

9. Несмотря на иные положения настоящей Конвенции, льгота по настоящей Конвенции не предоставляется в отношении элемента дохода или капитала, если разумно заключить, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, что получение этой льготы было одной из основных целей любого соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не установлено, что предоставление этой льготы в этих

обстоятельствах соответствовало бы объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

ИСТОРИЯ Название статьи 29: Заменено 21 ноября 2017 года, когда прежняя статья 29 (Территориальное распространение) была перенумерована в статью 30 (см. историю статьи 30) и новая статья 29 (Право на льготы) была добавлена докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 1: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 1 был перенумерован в пункт 1 статьи 30 (см. историю пункта 1 статьи 30) и новый пункт 1 был добавлен

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 2: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 2 был перенумерован в

пункт 2 статьи 30 (см. историю пункта 2 статьи 30) и новый пункт 2 был добавлен

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 3: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 4: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 5: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября , в результате последующей работы по другому докладу под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренному G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 6: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 7: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 8: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому докладу под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренному G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 9: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 года.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 30

ТЕРРИТОРИАЛЬНОЕ РАСПРОСТРАНЕНИЕ[1]

1. Настоящая Конвенция может быть распространена либо в целом, либо с любыми необходимыми изменениями [на любую часть территории (Государства A) или (Государства B), которая специально исключена из применения Конвенции, или] на любое государство или территорию, за международные отношения которых отвечает (Государство A) или (Государство B), которое взимает налоги, по существу сходные по характеру с теми, к которым применяется Конвенция. Любое такое распространение вступает в силу с такой даты и на таких условиях и с такими изменениями, включая условия прекращения действия, которые могут быть указаны и согласованы между Договаривающимися государствами в нотах, подлежащих обмену по дипломатическим каналам, или иным образом в соответствии с их конституционными процедурами.

2. Если оба Договаривающихся государства не договорятся об ином, прекращение действия Конвенции одним из них в соответствии со статьёй 32 также прекращает в порядке, предусмотренном в этой статье, применение Конвенции [к любой части территории (Государства A) или (Государства B) или] к любому государству или территории, на которые она была распространена в соответствии с настоящей статьёй.

1 Слова в квадратных скобках имеют значение в тех случаях, когда в силу специального положения часть территории Договаривающегося государства исключена из сферы применения Конвенции.

ИСТОРИЯ

Статья 30 соответствует статье 29 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату статья 29 была перенумерована в статью 30 вследствие добавления новой статьи 29 (Право на льготы) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Статья 29 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовала статье 28 в

редакции, действовавшей до этой даты. 28 января 2003 года статья 29 (Вступление в силу) была перенумерована в статью 30 (см. историю статьи 31), а статья 28 была перенумерована в статью 29 вследствие добавления новой статьи 27 (Взаимопомощь во взыскании налогов) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 1: Соответствует пункту 1 статьи 29 в редакции, действовавшей до 21 ноября

2017 года. В указанную дату статья 30 была перенумерована в статью 31 (см. историю пункта 1 статьи 31), а пункт 1 статьи 29 был перенумерован в пункт 1 статьи 30 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 1 статьи 29 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовал

пункту 1 статьи 28 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). 28 января 2003 года пункт 1 статьи 29 был перенумерован в

пункт 1 статьи 30 (см. историю пункта 2 статьи 31), а пункт 1 статьи 28 был перенумерован в

пункт 1 статьи 29 докладом под названием «The

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 2: Соответствует пункту 2 статьи 29 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 года. В указанную дату пункт 2 статьи 29 был перенумерован в

пункт 2 статьи 30 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 года и до 21 ноября 2017 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Если оба Договаривающихся государства не договорятся об ином, прекращение действия Конвенции одним из них в соответствии со статьёй 31 также прекращает в порядке, предусмотренном в этой статье, применение Конвенции [к любой части территории (Государства A) или (Государства B) или] к любому государству или территории, на которые она была распространена в соответствии с настоящей статьёй.»

Пункт 2 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовал пункту 2

статьи 28 в редакции, действовавшей до этой даты. 28 января 2003 года пункт 2 статьи 29 был перенумерован в пункт 2 статьи 30 (см. историю пункта 2 статьи 31), а пункт 2 статьи 28 был перенумерован в пункт 2 статьи 29 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 2 статьи 28 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 статьи 28 имел следующую редакцию:

«2. Если оба Договаривающихся государства не договорятся об ином, денонсация Конвенции одним из них в соответствии со статьёй 30 прекращает в порядке, предусмотренном в этой статье, применение Конвенции [к любой части территории (Государства A) или (Государства B) или] к любому государству или территории, на которые она была распространена в соответствии с настоящей статьёй.»

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Глава VII

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

СТАТЬЯ 31

ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ

1. Настоящая Конвенция подлежит ратификации, и ратификационные грамоты должны быть обменены в ..... в возможно короткий срок.

2. Конвенция вступает в силу с момента обмена ратификационными грамотами, и её положения применяются:

a) (в Государстве A): .....

b) (в Государстве B): .....

ИСТОРИЯ

Статья 31 соответствует статье 30 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату статья 30 была перенумерована в статью 31 вследствие добавления новой статьи 29 (Право на льготы) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Статья 30 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовала статье 29 в

редакции, действовавшей до этой даты. 28 января 2003 года статья 29 была перенумерована в статью 30, а статья 30 (Прекращение действия) была перенумерована в статью 31 (см. историю статьи 32) вследствие добавления новой статьи 27 (Взаимопомощь во взыскании налогов) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 1: Соответствует пункту 1 статьи 30 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 года. В указанную дату пункт 1 статьи 31 был перенумерован в

пункт 1 статьи 32 (см. историю пункта 1 статьи 32), а пункт 1 статьи 30 был перенумерован в

пункт 1 статьи 31 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 1 статьи 30 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовал

пункту 1 статьи 29 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). 28 января 2003 года пункт 1 статьи 30 был перенумерован в

пункт 1 статьи 31 (см. историю пункта 1 статьи 32), а пункт 1 статьи 29 был перенумерован в

пункт 1 статьи 30 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 2: Соответствует пункту 2 статьи 30 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 года. В указанную дату пункт 2 статьи 31 был перенумерован в

пункт 2 статьи 32 (см. историю пункта 2 статьи 32), а пункт 2 статьи 30 был перенумерован в

пункт 2 статьи 31 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 2 статьи 30 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовал

пункту 2 статьи 29 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). 28 января 2003 года пункт 2 статьи 30 был перенумерован в

пункт 2 статьи 31 (см. историю пункта 2 статьи 32), а пункт 2 статьи 29 был перенумерован

в пункт 2 статьи 30 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

МТС

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

СТАТЬЯ 32

ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ

Настоящая Конвенция остаётся в силе до тех пор, пока она не будет прекращена Договаривающимся государством. Любое Договаривающееся государство может прекратить действие Конвенции по дипломатическим каналам, направив уведомление о прекращении не менее чем за шесть месяцев до окончания любого календарного года после года ..... В таком случае Конвенция прекращает своё действие:

a) (в Государстве A): .....

b) (в Государстве B): .....

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ ФОРМУЛА1

1 Заключительная формула о подписании должна быть составлена в соответствии с конституционной процедурой обоих Договаривающихся государств.

ИСТОРИЯ

Статья 32 соответствует статье 31 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату статья 31 была перенумерована в статью 32 вследствие добавления новой статьи 29 (Право на льготы) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Статья 31 в редакции, действовавшей после 28 января 2003 года, соответствовала статье 30 в

редакции, действовавшей до этой даты. 28 января 2003 года статья 30 была перенумерована в статью 31 вследствие добавления новой статьи 27 (Взаимопомощь во взыскании налогов) и перенумерации последующих статей докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Статья 30 была изменена при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года статья 30 имела следующую редакцию: «Настоящая Конвенция остаётся в силе до тех пор, пока она не будет денонсирована одним из Договаривающихся государств. Любое Договаривающееся государство может денонсировать Конвенцию по дипломатическим каналам, направив уведомление о прекращении не менее чем за

шесть месяцев до окончания любого календарного года после года ..... В таком случае Конвенция прекращает своё действие:

a) в (Государстве A) : .....

b) в (Государстве B) : .....»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

ОТНОСИТЕЛЬНО ЛИЦ, К КОТОРЫМ ПРИМЕНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ

Пункт 1

1. Тогда как многие конвенции, заключённые в первой половине XX века, применялись к «гражданам» Договаривающихся государств, конвенции, заключённые впоследствии, почти всегда применяются к «резидентам» одного или обоих Договаривающихся государств независимо от гражданства. Этот подход отражён в пункте 1. Термин «резидент» определяется в Статье 4. Тот факт, что лицо является резидентом Договаривающегося государства, не означает, однако, что такое лицо автоматически имеет право на льготы по Конвенции, поскольку в предоставлении некоторых или всех этих льгот может быть отказано на основании различных положений Конвенции, включая положения Статьи 29. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

2. Настоящий пункт регулирует ситуацию в отношении дохода структур или образований (entities or arrangements), которые одно или оба Договаривающихся государства рассматривают как полностью или частично фискально прозрачные для налоговых целей. Положения пункта обеспечивают, чтобы доход таких структур или образований рассматривался для целей Конвенции в соответствии с принципами, отражёнными в докладе Комитета по налоговым вопросам 1999 г. под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» («The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships»).1 Этот доклад поэтому содержит руководящие разъяснения и примеры того, как данное положение следует толковать и применять в различных ситуациях. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Доклад, однако, касался исключительно товариществ, и хотя Комитет признал, что многие из принципов, включённых в доклад, могли бы также применяться в отношении иных некорпоративных структур, он выразил намерение рассмотреть применение Модельной налоговой конвенции к этим иным структурам на более позднем этапе. Как указано в пункте 37 доклада, Комитет был особенно озабочен «случаями, когда внутреннее налоговое законодательство создаёт промежуточные ситуации, в которых товарищество частично рассматривается как налогооблагаемая единица и частично игнорируется для налоговых целей». Согласно докладу Хотя это может создавать практические трудности в отношении весьма ограниченного числа товариществ, это является более важной проблемой в случае иных

1 Воспроизведен в Томе II на стр. R(15)-1.

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

структур, таких как трасты. По этой причине Комитет решил рассмотреть данный вопрос в контексте последующей работы по этому докладу. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Пункт 2 регулирует эту конкретную ситуацию, ссылаясь на структуры, которые рассматриваются как «полностью или частично» фискально прозрачные. Таким образом, пункт не только служит подтверждением выводов Доклада о товариществах (Partnership Report), но и расширяет применение этих выводов на ситуации, которые непосредственно не охватывались докладом (с учётом применения специальных положений, касающихся механизмов коллективного инвестирования, см. пункты 22–48 ниже). (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Пункт не только обеспечивает предоставление льгот по Конвенции в надлежащих случаях, но и обеспечивает, чтобы эти льготы не предоставлялись там, где ни одно из Договаривающихся государств не рассматривает на основании своего внутреннего законодательства доход структуры или образования как доход одного из своих резидентов. Пункт поэтому подтверждает выводы доклада в таком случае (см., например, пример 3 доклада). Кроме того, как признаётся в докладе, от государств не следует ожидать предоставления льгот по двусторонней налоговой конвенции в случаях, когда они не могут проверить, действительно ли лицо имеет право на эти льготы. Таким образом, если структура учреждена в юрисдикции, из которой Договаривающееся государство не может получить налоговую информацию, этому государству необходимо было бы предоставить всю необходимую информацию для того, чтобы оно могло предоставить льготы по Конвенции. В таком случае Договаривающееся государство вполне могло бы решить использовать механизм возврата для целей применения льгот по Конвенции, даже если оно обычно применяет эти льготы в момент выплаты соответствующего дохода. В большинстве случаев, однако, будет возможно получить соответствующую информацию и применить льготы по Конвенции в момент налогообложения дохода (см., например, пункты 43–45 ниже, в которых рассматривается аналогичный вопрос в контексте механизмов коллективного инвестирования). (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Следующий пример иллюстрирует применение пункта: Пример: Государство A и Государство B заключили договор, идентичный Модельной налоговой конвенции. Государство A считает, что структура, учреждённая в Государстве B, является компанией, и облагает эту структуру налогом в отношении процентов, которые она получает от должника — резидента Государства A. Однако по внутреннему законодательству Государства B структура рассматривается как товарищество, и два участника этой структуры, которые в равных долях разделяют весь её доход, облагаются налогом каждый в отношении половины процентов. Один из участников является резидентом Государства B, а другой — резидентом страны, с которой у Государств A и B нет договора. Пункт предусматривает, что

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

в таком случае половина процентов должна рассматриваться для целей Статьи 11 как доход резидента Государства B. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.1 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.2 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.3 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.4 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.5 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.6 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.7 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.8 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.9 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.10 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.11 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.12 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.13 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.14 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.15 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.16 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.17 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.18 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.19 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.20 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.21 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.22 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.23 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.24 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.25 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.26 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

6.27 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.28 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.29 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.30 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.31 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.32 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.33 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.34 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.35 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.36 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.37 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.38 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.39 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Ссылка на «доход, полученный структурой или образованием либо через структуру или образование» имеет широкое значение и охватывает любой доход, заработанный структурой или образованием либо через структуру или образование, независимо от того, какой взгляд занимает каждое Договаривающееся государство относительно того, кто получает этот доход для целей внутреннего налогообложения, и независимо от того, обладает ли эта структура или образование правосубъектностью или представляет собой лицо в смысле подпункта a) пункта 1 Статьи 3. Она охватывала бы, например, доход любого товарищества или траста, которое одно или оба Договаривающихся государства рассматривают как полностью или частично фискально прозрачное. Кроме того, как показано в примере 2 доклада, не имеет значения, где учреждена структура или образование: пункт применяется к структуре, учреждённой в третьем государстве, в той мере, в какой по внутреннему налоговому законодательству одного из Договаривающихся государств структура рассматривается как полностью или частично фискально прозрачная и доход этой структуры относится к резиденту этого государства. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7.1 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8. Слову «доход» должно придаваться широкое значение, которое оно имеет для целей Конвенции, и поэтому оно применяется к различным статьям дохода, охватываемым Главой III Конвенции (Налогообложение доходов), включая, например, прибыль предприятия и прирост капитала. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

9. Понятие «фискально прозрачный», используемое в пункте, относится к ситуациям, когда по внутреннему законодательству Договаривающегося государства доход (или его часть) структуры или образования не облагается налогом на уровне структуры или образования, а облагается на уровне лиц, имеющих интерес в этой структуре или образовании. Так обычно обстоит дело в случаях, когда сумма налога, подлежащего уплате с доли дохода структуры или образования, определяется отдельно с учётом личных характеристик лица, имеющего право на эту долю, так что налог будет зависеть от того, является ли это лицо налогоплательщиком или нет, от иного дохода этого лица, от личных вычетов (льгот), на которые это лицо имеет право, и от ставки налога, применимой к этому лицу; кроме того, характер и источник, а также момент реализации дохода для налоговых целей не будут затронуты тем обстоятельством, что он был заработан через структуру или образование. Тот факт, что доход исчисляется на уровне структуры или образования до того, как доля распределяется лицу, не повлияет на этот результат.1 Государства, желающие уточнить определение «фискально прозрачный» в своих двусторонних конвенциях, вправе включить определение этого термина, основанное на изложенных выше разъяснениях. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.1 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.2 (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.3 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.5 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.6 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. В случае структуры или образования, которое рассматривается как частично фискально прозрачное по внутреннему законодательству одного из Договаривающихся государств, только часть дохода структуры или образования может облагаться налогом на уровне лиц, имеющих интерес в этой структуре или образовании, как описано в предыдущем пункте, тогда как остальная часть оставалась бы налогооблагаемой на уровне структуры или образования. Так, например, в некоторых странах рассматриваются некоторые трасты и товарищества с ограниченной ответственностью (т. е. в некоторых странах часть дохода, полученного через траст, которая распределяется бенефициарам, облагается налогом у этих бенефициаров, тогда как часть этого дохода, которая накапливается, облагается налогом у траста или доверительных управляющих; аналогичным образом, в некоторых странах доход, полученный через коммандитное товарищество, облагается налогом у полного товарища в отношении доли этого товарища в таком доходе, но

1 См. пункты 37–40 доклада «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам», воспроизведённого в Томе II на стр. R(15)-1.

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

считается доходом коммандитного товарищества в отношении доли ограниченных товарищей в доходе). В той мере, в какой структура или образование квалифицируется как резидент Договаривающегося государства, пункт обеспечит, чтобы льготы по договору применялись также к доле дохода, которая относится к структуре или образованию по внутреннему законодательству этого государства (с учётом любого положения против злоупотреблений, такого как правило ограничения льгот). (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.2 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Как и в случае иных положений Конвенции, данное положение применяется отдельно к каждой статье дохода структуры или образования. Предположим, например, что документ, учреждающий траст, предусматривает, что все дивиденды, полученные трастом, должны распределяться бенефициару в течение жизни этого бенефициара, но впоследствии должны накапливаться. Если одно из Договаривающихся государств считает, что в таком случае бенефициар облагается налогом в отношении дивидендов, распределённых этому бенефициару, но что доверительные управляющие облагаются налогом в отношении дивидендов, которые будут накапливаться, пункт будет применяться по-разному к этим двум категориям дивидендов, даже если оба вида дивидендов получены в течение одного и того же месяца. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

12. Предусматривая, что доход, к которому оно применяется, будет рассматриваться как доход резидента Договаривающегося государства для целей Конвенции, пункт обеспечивает, чтобы соответствующий доход относился к этому резиденту для целей применения различных распределительных правил Конвенции. В зависимости от характера дохода это поэтому позволит рассматривать доход, например, как «доход, полученный» для целей Статей 6, 13 и 17, «прибыль предприятия» для целей Статей 7, 8 и 9 (см. также пункт 4 Комментария к Статье 3) либо дивиденды или проценты, «выплачиваемые» для целей Статей 10 и 11. Тот факт, что доход рассматривается как полученный резидентом Договаривающегося государства для целей Конвенции, также означает, что если доход составляет долю дохода предприятия, в котором этот резидент имеет участие, такой доход должен рассматриваться как доход предприятия, осуществляемого этим резидентом (например, для целей определения предприятия Договаривающегося государства в Статье 3 и пункта 2 Статьи 21). (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Хотя пункт обеспечивает применение различных распределительных правил Конвенции в той мере, в какой доход фискально прозрачных структур рассматривается по внутреннему законодательству как доход резидента

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Договаривающегося государства, пункт не предрешает вопрос о том, является ли получатель лицом, имеющим фактическое право на соответствующий доход (beneficial owner). Когда, например, фискально прозрачное товарищество получает дивиденды в качестве агента или номинального держателя (nominee) для лица, которое не является товарищем, тот факт, что дивиденд может рассматриваться как доход резидента Договаривающегося государства по внутреннему законодательству этого государства, не воспрепятствует государству источника считать, что ни товарищество, ни товарищи не являются лицами, имеющими фактическое право на дивиденд. (Заменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14. Пункт применяется только для целей Конвенции и, следовательно, не требует от Договаривающегося государства изменения порядка, в котором оно относит доход или квалифицирует образования для целей своего внутреннего законодательства. В примере, приведённом в пункте 6 выше, хотя пункт 2 предусматривает, что половина процентов должна считаться для целей статьи 11 доходом резидента государства B, это повлияет лишь на максимальную сумму налога, которую государство A сможет взимать с процентов, и не изменит того факта, что налог государства A будет подлежать уплате образованием. Таким образом, предполагая, что внутреннее законодательство государства A предусматривает налог у источника в размере 30 процентов в отношении процентов, действие пункта 2 будет заключаться лишь в снижении суммы налога, которую государство A взимет с процентов (так что половина процентов будет облагаться по ставке 30 процентов, а половина — по ставке 10 процентов согласно договору между государствами A и B), и не изменит того факта, что образование является соответствующим налогоплательщиком для целей внутреннего законодательства государства A. Кроме того, положение не исчерпывающим образом регулирует все вопросы договора, которые могут возникать в связи с правовой природой определённых образований и конструкций, и поэтому может нуждаться в дополнении иными положениями для решения таких вопросов (например, положением, подтверждающим, что траст может квалифицироваться как резидент

Договаривающегося государства несмотря на то, что по праву трастов многих стран траст не составляет «лицо»). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

15. Как подтверждается пунктом 3, пункт 2 никоим образом не ограничивает право государства облагать налогом своих собственных резидентов. Этот вывод согласуется с тем, как налоговые договоры толковались в отношении партнёрств (см. пункт 6.1 настоящего Комментария в редакции после 2000 года и до включения пункта 3 в 2017 году). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16. Пункты 2 и 3, однако, не ограничивают обязанность Договаривающихся государств предоставлять устранение двойного налогообложения в соответствии со статьями 23 A и 23 B, когда доход резидента этого государства может облагаться налогом другим государством в соответствии с Конвенцией. Вместе с тем могут быть случаи, когда один и тот же доход облагается налогом каждым Договаривающимся государством как доход одного из его

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

резидентов и когда устранение двойного налогообложения потребуется в отношении налога, уплаченного иным лицом. Когда, например, одно из Договаривающихся государств облагает налогом всемирный доход образования, являющегося резидентом этого государства, тогда как другое государство рассматривает это образование как фискально прозрачное и облагает налогом участников этого образования, являющихся резидентами этого другого государства, в отношении их соответствующей доли дохода, устранение двойного налогообложения должно учитывать налог, уплачиваемый разными налогоплательщиками в двух государствах. В таком случае, однако, будет важно определить согласно статьям 23 A и 23 B, в какой мере доход резидента одного Договаривающегося государства «может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого государства [...])». В целом это требование приведёт к тому, что одно государство должно будет предоставить устранение двойного налогообложения лишь в той мере, в какой положения Конвенции уполномочивают другое государство облагать налогом соответствующий доход как государство источника или как государство, в котором имеется постоянное представительство, которому этот доход относится (см. пункты 11.1 и 11.2 Комментария к статьям 23 A и 23 B). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

17. Хотя некоторые положения Конвенции (например, статьи 23 A и 23 B) явно предназначены влиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом своих собственных резидентов, цель большинства положений Конвенции состоит в ограничении права Договаривающегося государства облагать налогом резидентов другого Договаривающегося государства. В некоторых ограниченных случаях, однако, утверждалось, что отдельные положения могут толковаться как ограничивающие право Договаривающегося государства облагать налогом своих собственных резидентов в ситуациях, когда это не предполагалось (см., например, пункт 81 ниже, который рассматривает случай положений о контролируемых иностранных компаниях). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Пункт 3 подтверждает общий принцип, согласно которому Конвенция не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих собственных резидентов, за исключением случаев, когда это предполагается, и перечисляет положения, в отношении которых этот принцип не применяется. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19. Перечисленные таким образом исключения предназначены охватить все случаи, когда в Конвенции предусматривается, что Договаривающееся государство может быть обязано предоставить договорные льготы своим собственным резидентам (независимо от того,

предоставляются ли эти или аналогичные льготы по внутреннему законодательству этого государства). Эти положения представляют собой:

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

— Пункт 3 статьи 7, который требует от Договаривающегося государства предоставить предприятию этого государства коррелятивную корректировку после первоначальной корректировки, произведённой другим Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 2 статьи 7 в отношении суммы налога, взимаемого с прибыли постоянного представительства предприятия.

— Пункт 2 статьи 9, который требует от Договаривающегося государства предоставить предприятию этого государства соответствующую корректировку после первоначальной корректировки, произведённой другим Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 1 статьи 9 в отношении суммы налога, взимаемого с прибыли ассоциированного предприятия.

— Статья 19, которая может влиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, являющееся резидентом этого государства, если это физическое лицо получает доход в отношении услуг, оказанных другому Договаривающемуся государству либо его политическому подразделению или местному органу власти.

— Статья 20, которая может влиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, являющееся резидентом этого государства, если это физическое лицо также является студентом, отвечающим условиям этой статьи.

— Статьи 23 A и 23 B, которые требуют от Договаривающегося государства предоставить устранение двойного налогообложения своим резидентам в отношении дохода, который другое государство может облагать налогом в соответствии с Конвенцией (включая прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в другом Договаривающемся государстве в соответствии с пунктом 2 статьи 7).

— Статья 24, которая защищает резидентов Договаривающегося государства от определённых дискриминационных практик налогообложения со стороны этого государства (таких как правила, которые проводят различие между двумя лицами на основе их гражданства).

— Статья 25, которая позволяет резидентам Договаривающегося государства обратиться к компетентному органу этого государства с просьбой рассмотреть случаи налогообложения, не соответствующего Конвенции.

— Статья 28, которая может влиять на то, как Договаривающееся государство облагает налогом физическое лицо, являющееся резидентом этого государства, когда это физическое лицо является членом дипломатического представительства или консульского учреждения другого Договаривающегося государства. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Перечень исключений, включённый в пункт 3, должен включать любое иное положение, которое Договаривающиеся государства могут согласиться включить в свою двустороннюю конвенцию, когда предполагается, что это положение должно влиять на налогообложение Договаривающимся государством своих собственных резидентов. Например, если Договаривающиеся государства соглашаются в соответствии с пунктом 27 Комментария к статье 18 включить в свою двустороннюю конвенцию положение, согласно которому пенсии и иные выплаты, производимые по законодательству о социальном обеспечении Договаривающегося государства, облагаются налогом только в этом государстве, они

C (1)

C (1)

должны включить ссылку на это положение в перечень исключений, включённый в пункт 3. Иные примеры включают альтернативные положения в пунктах 23, 30, 37, 38 и 68 Комментария к статье 18, поскольку эти положения предоставляют льготы, которые, как правило, предназначены предоставляться физическому лицу, участвовавшему в иностранной пенсионной схеме до того, как оно стало резидентом Договаривающегося государства. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21. Термин «резидент», используемый в пункте 3 и по всей Конвенции, определяется в статье 4. Когда согласно пункту 1 статьи 4 лицо считается резидентом обоих Договаривающихся государств на основании внутреннего законодательства этих государств, пункты 2 и 3 этой статьи, как правило, позволяют определить единое государство резидентства для целей Конвенции. Таким образом, пункт 3 не применяется к физическому или юридическому лицу, которое является резидентом одного из Договаривающихся государств по законодательству этого государства, но которое для целей Конвенции считается резидентом только другого Договаривающегося государства. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.1 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.2 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.3 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.4 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.5 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Трансграничные вопросы, связанные с механизмами коллективного инвестирования

22. Большинство стран урегулировали вопросы внутреннего налогообложения, возникающие в связи с группами мелких инвесторов, которые объединяют свои средства в механизмы коллективного инвестирования (CIV). В целом цель таких систем состоит в обеспечении нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через CIV. Хотя эти системы, как правило, успешно работают, когда инвесторы, CIV и инвестиции находятся в одной и той же стране, осложнения часто возникают, когда одна или несколько из этих сторон либо инвестиции находятся в разных странах. Эти осложнения рассматриваются в докладе Комитета по налоговым вопросам под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования»,1 основные выводы которого включены ниже. Для целей Доклада и настоящего обсуждения термин «CIV» ограничен фондами, которые имеют широкий круг держателей, держат диверсифицированный портфель

1 Воспроизведён в Томе II на стр. R(24)-1.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

ценных бумаг и подпадают под регулирование по защите инвесторов в стране, в которой они учреждены. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

22.1 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

22.2 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Применение Конвенции к CIV

23. Основной вопрос, возникающий в трансграничном контексте, состоит в том, должен ли CIV иметь право на льготы Конвенции самостоятельно. Чтобы сделать это по договорам, которые, подобно Конвенции, не включают специального положения, регулирующего CIV, CIV должен квалифицироваться как «лицо», являющееся «резидентом» Договаривающегося государства, и, что касается применения статей 10 и 11, являющееся «лицом, имеющим фактическое право на доход» в отношении дохода, который он получает. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24. Определение того, должен ли CIV рассматриваться как «лицо», начинается с правовой формы CIV, которая существенно различается от страны к стране и между различными видами механизмов. Во многих странах большинство CIV принимают форму компании. В других CIV, как правило, представляет собой траст. Ещё в других многие CIV являются простыми договорными конструкциями или формой совместной собственности. В большинстве случаев CIV рассматривался бы как налогоплательщик или «лицо» для целей налогового законодательства государства, в котором он учреждён; например, в некоторых странах, где CIV обычно учреждается в форме траста, либо сам траст, либо доверительные собственники (трасти), действующие коллективно в этом своём качестве, рассматриваются как налогоплательщик или лицо для целей внутреннего налогового законодательства. С учётом широкого значения, которое следует придавать термину «лицо», тот факт, что налоговое законодательство страны, в которой такой CIV учреждён, рассматривало бы его как налогоплательщика, указывал бы на то, что CIV является «лицом» для целей договора. Договаривающиеся государства, желающие прямо уточнить, что в этих обстоятельствах такие CIV являются лицами для целей их конвенций, могут двусторонне согласиться изменить определение «лица», чтобы включить их. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25. Является ли CIV «резидентом» Договаривающегося государства, зависит не от его правовой формы (при условии, что он квалифицируется как лицо), а от его налогового режима в государстве, в котором он учреждён. Хотя неизменная цель внутренних режимов CIV состоит в обеспечении лишь одного уровня налогообложения — либо на уровне CIV, либо на уровне инвестора, — существует ряд различных способов, которыми государства достигают этой цели. В некоторых государствах держатели долей в CIV подлежат налогообложению в отношении дохода, полученного CIV, а не сам CIV подлежит налогообложению в отношении такого дохода. Такой фискально прозрачный CIV не рассматривался бы как

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

резидент Договаривающегося государства, в котором он учреждён, поскольку он не подлежит в нём налогообложению. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26. Напротив, в других государствах CIV в принципе подлежит налогообложению, но его доход может быть полностью освобождён, например, если CIV отвечает определённым критериям в отношении его цели, деятельности или функционирования, которые могут включать требования о минимальных распределениях, источниках его дохода и иногда секторах его деятельности. Чаще CIV подлежат налогообложению, но налоговая база уменьшается различными способами путём ссылки на распределения, выплачиваемые инвесторам. Вычеты в отношении распределений обычно означают, что налог фактически не уплачивается. Другие государства облагают CIV налогом, но по специальной низкой налоговой ставке. Наконец, некоторые государства облагают CIV налогом полностью, но с интеграцией на уровне инвестора во избежание двойного налогообложения дохода CIV. Для тех стран, которые принимают точку зрения, отражённую в пункте 8.11 Комментария к статье 4, о том, что лицо может подлежать налогообложению, даже если государство, в котором оно учреждено, не взимает налог, CIV рассматривался бы как резидент государства, в котором он учреждён, во всех этих случаях, поскольку CIV подлежит всеобъемлющему налогообложению в этом государстве. Даже в случае, когда доход CIV облагается по нулевой ставке или освобождается от налога, требования для признания резидентом могут быть выполнены, если требования для получения права на такую более низкую ставку или освобождение являются достаточно строгими. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.2 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Те страны, которые принимают альтернативную точку зрения, отражённую в пункте 8.12 Комментария к статье 4, о том, что образование, освобождённое от налога, поэтому не подлежит налогообложению, могут не рассматривать некоторые или все CIV, описанные в предыдущем

пункте, как резидентов государств, в которых они учреждены. Государствам, занимающим последнюю позицию, а также тем государствам, которые ведут переговоры с такими государствами, рекомендуется урегулировать этот вопрос в своих двусторонних переговорах. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.1 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.2 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.3 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.4 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.5 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

27.6 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.7 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.8 (Исключён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

27.9 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.10 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28. Некоторые страны ставили под сомнение вопрос о том, может ли CIV, даже если он является «лицом» и «резидентом», квалифицироваться в качестве лица, имеющего фактическое право на доход, который он получает. Поскольку «CIV» в значении, определённом в пункте 22 выше, должен иметь широкий круг держателей, владеть диверсифицированным портфелем ценных бумаг и подпадать под регулирование в целях защиты инвесторов в стране, в которой он учреждён, такой CIV или его управляющие часто выполняют существенные функции в отношении инвестирования и управления активами CIV. Более того, положение инвестора в CIV существенно отличается — как в правовом, так и в экономическом отношении — от положения инвестора, который владеет базовыми активами, так что было бы неуместно рассматривать инвестора в таком CIV как лицо, имеющее фактическое право на доход, полученный CIV. Соответственно, структура, отвечающая определению CIV с широким кругом держателей, также будет рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на дивиденды и проценты, которые она получает, при условии, что управляющие CIV обладают дискреционными полномочиями по управлению активами, генерирующими такой доход (если только физическое лицо — резидент этого государства, которое получило бы доход при тех же обстоятельствах, не рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на него). (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

29. Поскольку эти принципы по необходимости носят общий характер, их применение к конкретному типу CIV может быть неясным для самого CIV, инвесторов и посредников. Любая неопределённость в отношении права на льготы по договору особенно проблематична для CIV, который должен учитывать суммы, ожидаемые к получению, включая любые льготы по налогу у источника, предусмотренные договором, при расчёте своей чистой стоимости активов («NAV»). NAV, которая обычно рассчитывается ежедневно, является основой цен, используемых для подписки и погашения. Если льготы по налогу у источника, фактически полученные CIV, в итоге не соответствуют его первоначальным допущениям относительно размера и сроков таких льгот по налогу у источника, возникнет расхождение между реальной стоимостью активов и NAV, использованной инвесторами, которые приобрели, продали или погасили свои доли участия в CIV в промежуточный период. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

30. В целях обеспечения большей определённости по действующим договорам налоговые органы могут пожелать достичь взаимного соглашения, разъясняющего режим некоторых типов CIV в их соответствующих государствах. В отношении некоторых типов CIV такое взаимное соглашение может просто подтвердить, что CIV удовлетворяет техническим требованиям, рассмотренным выше, и поэтому имеет право на льготы от собственного имени. В других случаях взаимное соглашение могло бы предоставить CIV административно осуществимый способ заявлять

требования в отношении инвесторов, имеющих право на льготы по договору (см. пункты 36–40 доклада «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» для обсуждения этого вопроса). Разумеется, взаимное соглашение не могло бы урезать льготы, которые иначе были бы доступны CIV на условиях договора. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Вопросы политики, поднимаемые нынешним режимом механизмов коллективного инвестирования

31. Те же соображения подсказывают, что участники переговоров по договорам прямо урегулируют режим CIV. Таким образом, даже если представляется, что CIV в каждом из Договаривающихся государств имели бы право на льготы, может быть уместно публично подтвердить эту позицию (например, путём обмена нотами) в целях обеспечения определённости. Может также быть уместно прямо предусмотреть право CIV на льготы по договору, включив, например, положение следующего содержания: Независимо от других положений настоящей Конвенции, механизм коллективного инвестирования, который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, должен рассматриваться для целей применения Конвенции к такому доходу как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо — резидент упомянутого первым государства получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на него). Для целей настоящего пункта термин «механизм коллективного инвестирования» означает в случае [Государства A] [ ] и в случае [Государства B] [ ], а также любой иной инвестиционный фонд, соглашение или структуру, учреждённые в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласятся считать механизмом коллективного инвестирования для целей настоящего пункта. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32. Однако при переговорах о новых договорах или поправках к действующим договорам Договаривающиеся государства не были бы ограничены лишь разъяснением результатов применения других положений договора к CIV, а могли бы изменять эти результаты в той мере, в какой это необходимо для достижения целей политики. Например, в контексте конкретного двустороннего договора технический анализ может привести к тому, что CIV, расположенные в одном из Договаривающихся государств, будут иметь право на льготы, тогда как CIV в другом Договаривающемся государстве — нет. Это может сделать договор выглядящим несбалансированным, хотя то, является ли он таковым фактически, будет зависеть от конкретных обстоятельств. Если это так, то Договаривающиеся государства должны стремиться достичь справедливого решения. Если практический результат в каждом из Договаривающихся государств состоит в том, что большинство CIV фактически не уплачивают налог, то Договаривающиеся государства должны стремиться преодолеть различия в правовой форме, которые иначе могли бы привести к тому, что CIV в одном государстве имели бы право на льготы, а CIV в другом — нет. С другой стороны, различия в правовой форме и налоговом режиме в двух Договаривающихся государствах могут означать, что уместно относиться к CIV в двух государствах по-разному. При сравнении налогообложения CIV в двух государствах следует учитывать налогообложение в государстве источника и на уровне инвестора, а не только налогообложение самого CIV. Цель состоит в достижении нейтральности между прямым инвестированием и инвестированием через CIV в международном контексте, так же как цель большинства внутренних положений, регулирующих режим CIV, состоит в достижении такой нейтральности в полностью внутреннем контексте. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Договаривающееся государство может также пожелать рассмотреть вопрос о том, достаточны ли действующие положения договора для предотвращения использования CIV потенциально злоупотребительным образом. Возможно, что CIV мог бы удовлетворять всем требованиям для заявления льгот по договору от собственного имени, даже если его доход на практике не облагается налогом либо облагается им в незначительной степени. В таком случае CIV мог бы предоставлять резидентам третьих стран возможность получать льготы по договору, которые были бы им недоступны при прямом инвестировании. Соответственно, может быть уместно ограничить льготы, которые иначе могли бы быть доступны такому CIV, либо посредством общеприменимых правил против злоупотреблений или против договорного шоппинга (как обсуждается ниже в

разделе «Ненадлежащее использование Конвенции»), либо посредством специального положения, касающегося CIV. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

34. При решении вопроса о том, необходимо ли такое положение, Договаривающиеся государства захотят учесть экономические характеристики, включая потенциал для договорного шоппинга («покупки» договора), различных типов CIV, распространённых в каждом из Договаривающихся государств. Например, CIV, который не подлежит какому-либо налогообложению в государстве, в котором он учреждён, может представлять большую опасность договорного шоппинга, чем тот, в котором сам CIV подлежит налогу на уровне структуры либо в котором распределения нерезидентным инвесторам подлежат налогу у источника. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Возможные положения, изменяющие режим CIV

35. Если Договаривающиеся государства согласились, что специальное положение, касающееся CIV, необходимо для решения вопросов, описанных в пунктах 32–34, они могли бы включить в двусторонний договор следующее положение:

a) Независимо от других положений настоящей Конвенции, механизм коллективного инвестирования, который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, должен рассматриваться для целей применения Конвенции к такому доходу как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо — резидент упомянутого первым государства получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на него), но только в той мере, в которой бенефициарные доли в механизме коллективного инвестирования принадлежат эквивалентным бенефициарам.

b) Для целей настоящего пункта: (i) термин «механизм коллективного инвестирования» означает в случае [Государства A] [ ] и в случае [Государства B] [ ], а также любой иной инвестиционный фонд, соглашение или структуру, учреждённые в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласятся считать механизмом коллективного инвестирования для целей настоящего пункта; и (ii) термин «эквивалентный бенефициар» означает резидента Договаривающегося государства, в котором учреждён CIV, а также резидента любого другого государства, с которым Договаривающееся государство, в котором возникает доход, имеет конвенцию о подоходном налоге, предусматривающую эффективный и всеобъемлющий обмен информацией, который имел бы право — если бы он получил конкретную статью дохода, в отношении которой заявляются льготы по настоящей Конвенции, — по этой конвенции либо по внутреннему законодательству Договаривающегося государства, в котором возникает доход, на ставку налога в отношении этой статьи дохода, которая по меньшей мере столь же низка, как ставка, заявляемая CIV по настоящей Конвенции в отношении этой статьи дохода. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

36. Предполагается, что Договаривающиеся государства укажут в подразделе b)(i) конкретные перекрёстные ссылки на соответствующие положения налогового законодательства или законодательства о ценных бумагах, относящиеся к CIV. При решении вопроса о том, какой режим должен применяться в отношении конкретных CIV, Договаривающиеся государства должны учитывать соображения политики, обсуждённые выше. Участники переговоров могут согласиться с тем, что экономические различия в режиме CIV в двух Договаривающихся государствах либо даже внутри одного и того же Договаривающегося государства оправдывают дифференцированный режим в налоговой конвенции. В этом случае в договор может быть включена некоторая комбинация положений настоящего раздела. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

37. Эффект предоставления льгот CIV в той мере, в которой он принадлежит «эквивалентным бенефициарам», как определено в подразделе b)(ii), состоит в обеспечении того, чтобы инвесторы, которые имели бы право на льготы в отношении дохода, полученного из государства источника, если бы они получили доход напрямую, не ставились в худшее положение вследствие инвестирования через CIV, расположенный в третьей стране. Таким образом, этот подход служит

целям нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через CIV. Он также уменьшает риск двойного налогообложения между государством источника и государством резидентства инвестора в той мере, в которой между ними имеется налоговый договор. Он выгоден для инвесторов, особенно из малых стран, которые вследствие этого будут пользоваться более широким выбором инвестиционных механизмов. Он также повышает эффект экономии от масштаба, который является основным экономическим преимуществом инвестирования через CIV. Наконец, принятие этого подхода существенно упрощает процедуры соблюдения требований. Во многих случаях почти все инвесторы CIV будут «эквивалентными бенефициарами» с учётом охвата двусторонними договорами и того факта, что ставки в этих договорах почти всегда составляют 10–15 процентов в отношении портфельных дивидендов. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38. В то же время положение препятствует использованию CIV инвесторами для достижения более выгодного положения по налоговому договору, чем то, которого они достигли бы при прямом инвестировании. Это достигается посредством сравнения ставок в определении «эквивалентного бенефициара». Соответственно, надлежащее сравнение проводится между ставкой, заявляемой CIV, и ставкой, на которую инвестор мог бы претендовать, если бы он получил доход напрямую. Например, предположим, что CIV, учреждённый в Государстве B, получает дивиденды от компании — резидента Государства A. Шестьдесят пять процентов инвесторов в CIV — физические лица — резиденты Государства B; десять процентов — пенсионные фонды, учреждённые в Государстве C, и 25 процентов — физические лица — резиденты Государства C. По налоговому договору A–B портфельные дивиденды подлежат максимальной ставке налога у источника в размере десяти процентов. По налоговому договору A–C пенсионные фонды освобождены от налогообложения в государстве источника, а иные портфельные дивиденды подлежат налогу по максимальной ставке 15 процентов. Как договор A–B, так и договор A–C включают положения об эффективном и всеобъемлющем обмене информацией. Исходя из этих фактов, 75 процентов инвесторов в CIV — физические лица — резиденты Государства B и пенсионные фонды, учреждённые в Государстве C, — являются эквивалентными бенефициарами. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

39. Государство источника может также быть обеспокоено потенциальной отсрочкой налогообложения, которая могла бы возникнуть в отношении CIV, который не облагается налогом либо облагается по низкой ставке и который может накапливать свой доход, а не распределять его на текущей основе. Такие государства могут испытывать соблазн ограничить льготы для CIV долей инвесторов CIV, которые в настоящее время облагаются налогом в отношении своей доли дохода CIV. Однако такой подход на практике оказался трудным для применения к CIV с широким кругом держателей. Те государства, которые обеспокоены возможностью такой отсрочки, могут пожелать согласовать положения, распространяющие льготы только на те CIV, которые обязаны распределять доходы на текущей основе. Другие государства, однако, могут быть менее обеспокоены потенциалом отсрочки. Они могут исходить из того, что даже если инвестор не облагается налогом в настоящее время в отношении дохода, полученного CIV, он будет обложен налогом в конечном счёте — либо при распределении, либо в отношении любого прироста капитала, если он продаст свою долю участия в CIV до того, как CIV распределит доход. Такие государства могут пожелать согласовать положения, предоставляющие льготы CIV даже если они не обязаны распределять свой доход на текущей основе. Более того, во многих государствах ставка налога в отношении инвестиционного дохода не существенно выше договорной ставки налога у источника на дивиденды, так что отсрочка налога в государстве резидентства, достигаемая путём получения такого дохода через инвестиционный фонд, а не напрямую, была бы незначительной, если вообще имела бы место. Кроме того, многие государства приняли меры для обеспечения текущего налогообложения инвестиционного дохода, полученного их резидентами через инвестиционные фонды, независимо от того, накапливают ли фонды этот доход, что дополнительно снижает потенциал такой отсрочки. При рассмотрении режима CIV, которые не обязаны распределять доход на текущей основе, государства могут пожелать учесть, устраняют ли эти или иные факторы опасения, описанные выше, так что тип ограничений, описанный в настоящем пункте, на деле может и не быть необходимым. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Некоторые государства полагают, что учёт всех имеющих право на льготы по договору инвесторов, включая инвесторов в третьих государствах, изменил бы двусторонний характер

налоговых договоров. Эти государства могут предпочесть предоставлять льготы по договору механизму коллективного инвестирования (CIV) только в той мере, в какой инвесторы в CIV являются резидентами Договаривающегося государства, в котором CIV учреждён. В таком случае положение было бы сформулировано следующим образом:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, механизм коллективного инвестирования, который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, должен для целей применения Конвенции к такому доходу рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, являющееся резидентом упомянутого первым государства, получило этот доход при тех же обстоятельствах, такое

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на такой доход), но только в той мере, в какой доли участия, дающие фактическое право, в механизме коллективного инвестирования принадлежат резидентам Договаривающегося государства, в котором механизм коллективного инвестирования учреждён.

b) Для целей настоящего пункта термин «механизм коллективного инвестирования» означает в случае [Государства A] — [ ], а в случае [Государства B] — [ ], а также любой иной инвестиционный фонд, соглашение или структуру (entity), учреждённые в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласятся рассматривать в качестве механизма коллективного инвестирования для целей настоящего пункта. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

41. Хотя чисто пропорциональный подход, изложенный в пунктах 35 и 40, защищает от договорного шоппинга, он может также возлагать существенное административное бремя, поскольку CIV пытается определить право на льготы по договору каждого отдельного инвестора. Договаривающееся государство может решить, что тот факт, что существенная доля инвесторов CIV имеет право на льготы по договору, представляет собой адекватную защиту от договорного шоппинга, и поэтому уместно предусмотреть порог владения, выше которого льготы предоставлялись бы в отношении всего дохода, полученного CIV. Включение такого порога также смягчило бы часть процедурного бремени, которое в противном случае могло бы возникнуть. При желании, следовательно, в конец подпункта a) могло бы быть добавлено следующее предложение: Однако если не менее [ ] процентов долей участия, дающих фактическое право, в механизме коллективного инвестирования принадлежат [эквивалентным бенефициарам][резидентам Договаривающегося государства, в котором механизм коллективного инвестирования учреждён], механизм коллективного инвестирования должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на весь доход, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, являющееся резидентом упомянутого первым государства, получило этот доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на такой доход). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42. В некоторых случаях Договаривающиеся государства могут пожелать применить иной подход, чем тот, который предложен в пунктах 31, 35 и 40, в отношении определённых типов CIV и рассматривать CIV как заявляющий требования от имени инвесторов, а не от своего собственного имени. Это может иметь место, например, если большой процент владельцев долей участия в CIV в целом или класса долей участия в CIV составляют пенсионные фонды, которые освобождены от налогообложения в стране источника на условиях соответствующего договора, аналогичных тем, которые описаны в пункте 69 Комментария к статье 18. Чтобы обеспечить, что инвесторы

C (1)

C (1)

не утратят льготу в виде преференциальных ставок, на которые они имели бы право, если бы инвестировали напрямую, Договаривающиеся государства могут согласиться на положение примерно следующего содержания в отношении таких CIV (хотя, вероятно, приняв один из подходов пунктов 31, 35 или 40 в отношении иных типов CIV):

a) Механизм коллективного инвестирования, описанный в подпункте c), который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, не должен рассматриваться как резидент Договаривающегося государства, в котором он учреждён, но может заявлять от имени владельцев долей участия, дающих фактическое право, в механизме коллективного инвестирования налоговые снижения, освобождения или иные льготы, которые были бы доступны по настоящей Конвенции таким владельцам, если бы они получили такой доход напрямую.

b) Механизм коллективного инвестирования не может заявлять требование по подпункту a) о льготах от имени любого владельца долей участия, дающих фактическое право, в таком механизме коллективного инвестирования, если сам владелец заявил индивидуальное требование о льготах в отношении дохода, полученного механизмом коллективного инвестирования.

c) Настоящий пункт применяется в отношении, в случае [Государства A], [ ] и, в случае [Государства B], [ ], а также любого иного инвестиционного фонда, соглашения или структуры (entity), учреждённых в любом из Договаривающихся государств, к которым компетентные органы Договаривающихся государств согласятся применять настоящий пункт. Это положение, однако, ограничивало бы CIV заявлением требований от имени резидентов того же Договаривающегося государства, в котором CIV учреждён. Если по причинам, описанным в пункте 37, Договаривающиеся государства сочли бы желательным позволить CIV заявлять требования от имени имеющих право на льготы по договору резидентов третьих государств, это могло бы быть достигнуто путём замены слов «настоящей Конвенции» словами «любой Конвенции, стороной которой является другое Договаривающееся государство» в подпункте a). Если, как предполагается, Договаривающиеся государства согласились бы, что режим, предусмотренный настоящим пунктом, применяется только к конкретным типам CIV, было бы необходимо обеспечить, чтобы типы CIV, перечисленные в подпункте c), не включали какие-либо из типов CIV, перечисленных в более общем положении, таком как то, что содержится в пунктах 31, 35 или 40, с тем чтобы режим конкретного типа CIV был фиксированным, а не факультативным. Страны, желающие позволить отдельным CIV выбирать свой режим — либо в отношении CIV в целом, либо в отношении одного или более классов долей участия в CIV, — свободны модифицировать пункт для этого. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

43. При любом из подходов — в пунктах 35 и 40 либо в пункте 42 — CIV будет необходимо определить долю держателей долей участия, которые имели бы право на льготы, если бы они инвестировали напрямую. Поскольку владение долями участия в CIV меняется регулярно, а такие доли участия часто удерживаются через посредников, CIV и его управляющие часто сами не знают имён и договорного статуса лиц, имеющих фактическое право на доли участия. Было бы непрактично для CIV собирать такую информацию от соответствующих посредников на ежедневной основе. Соответственно, Договаривающиеся государства должны быть готовы принять практичные и надёжные подходы, которые не требуют такого ежедневного отслеживания. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

44. Например, во многих странах отрасль CIV в значительной степени является внутренней, причём подавляющий процент инвесторов — резиденты страны, в которой CIV учреждён. В некоторых случаях налоговые правила препятствуют иностранным инвестициям путём установления налога у источника на распределения, либо законодательство о ценных бумагах может существенно ограничивать предложения нерезидентам. Правительствам следует рассмотреть, обеспечивают ли эти или иные обстоятельства адекватную защиту от инвестиций со стороны не имеющих права на льготы по договору резидентов третьих стран. Может быть уместно, например, предполагать, что CIV принадлежит резидентам государства, в котором он

учреждён, если CIV ограничил размещение своих акций или паёв государством, в котором CIV учреждён, либо иными государствами, которые предусматривают аналогичные льготы в своих договорах с государством источника. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45. В иных случаях доли участия в CIV предлагаются инвесторам во многих странах. Хотя личность отдельных инвесторов будет меняться ежедневно, доля инвесторов в CIV, имеющих право на льготы по договору, вероятно, будет меняться относительно медленно. Соответственно, разумным подходом было бы требовать от CIV собирать у других посредников на определённые даты информацию, позволяющую CIV определить долю инвесторов, имеющих право на льготы по договору. Эта информация могла бы требоваться на конец календарного или финансового года либо, если рыночные условия свидетельствуют о высокой оборачиваемости владения, она могла бы требоваться чаще, но не чаще чем на конец каждого календарного квартала. Затем CIV мог бы заявлять требование на основе среднего этих величин за согласованный период времени. При принятии таких процедур необходимо было бы проявить осторожность при выборе дат измерения, чтобы обеспечить CIV достаточно времени для обновления информации, которую он предоставляет другим плательщикам, с тем чтобы в начале каждого соответствующего периода удерживалась правильная сумма. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

46. Альтернативный подход предусматривал бы, что CIV, который публично обращается в Договаривающемся государстве, в котором он учреждён, будет иметь право на льготы по договору независимо от резидентства его инвесторов. Это положение

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

обосновывалось тем, что публично обращающийся CIV не может эффективно использоваться для договорного шоппинга, поскольку акционеры или владельцы паёв такого CIV не могут индивидуально осуществлять контроль над ним. Такое положение могло бы гласить:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, механизм коллективного инвестирования, который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, должен для целей применения Конвенции к такому доходу рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает (при условии, что если бы физическое лицо, являющееся резидентом упомянутого первым государства, получило этот доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на такой доход), если основной класс акций или паёв в механизме коллективного инвестирования котируется и регулярно обращается на регулируемой фондовой бирже в этом государстве.

b) Для целей настоящего пункта термин «механизм коллективного инвестирования» означает в случае [Государства A] — [ ], а в случае [Государства B] — [ ], а также любой иной инвестиционный фонд, соглашение или структуру (entity), учреждённые в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласятся рассматривать в качестве механизма коллективного инвестирования для целей настоящего пункта. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

47. Каждое из положений в пунктах 31, 35, 40 и 46 рассматривает CIV как резидента и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает, для целей применения Конвенции к такому доходу, что обеспечивает простоту установления одной сниженной ставки налога у источника в отношении каждого вида дохода. Как подтверждается пунктом 3 статьи, эти положения, однако, никоим образом не ограничивают право государства источника облагать налогом своих собственных резидентов, которые являются инвесторами в CIV. Ясно, что эти положения предназначены для регулирования налогообложения у источника дохода CIV, а не налогообложения по резидентству его инвесторов. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

48. Также каждое из этих положений предназначено лишь для того, чтобы предусмотреть, что специфические характеристики CIV не приведут к тому, что он будет рассматриваться иначе, чем как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает. Поэтому CIV будет рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на весь доход, который он получает. Положение, однако, не предназначено для того, чтобы ставить CIV в иное или лучшее положение, чем других инвесторов, в отношении аспектов требования о фактическом праве на доход, которые не связаны со статусом CIV как такового. Соответственно, если физическое лицо,

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

получающее статью дохода при определённых обстоятельствах, не считалось бы лицом, имеющим фактическое право на этот доход, CIV, получающий этот доход при тех же обстоятельствах, не мог бы считаться лицом, имеющим фактическое право на доход. Этот результат подтверждается скобочным ограничением применения положения ситуациями, в которых физическое лицо при тех же обстоятельствах рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на доход. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Применение Конвенции к государствам, их подразделениям и полностью принадлежащим им структурам (entities)

49. Пункт 1 статьи 4 предусматривает, что сами Договаривающиеся государства, их политические подразделения и их местные власти включаются в определение «резидента Договаривающегося государства» и поэтому имеют право на льготы по Конвенции (пункт 8.4 Комментария к статье 4 разъясняет, что включение этих слов в 1995 году подтвердило предшествующее общее понимание большинства государств-членов). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

50. Вопросы могут, однако, возникать в случае структур (entities), созданных и полностью принадлежащих государству или одному из его политических подразделений или местных властей. Некоторые из этих структур могут получать существенный доход из других стран, и поэтому может быть важно определить, применяются ли к ним налоговые договоры (это имело бы место, например, в отношении суверенных фондов благосостояния: см. пункт 8.5 Комментария к статье 4). Во многих случаях эти структуры полностью освобождены от налогообложения, и может возникнуть вопрос о том, имеют ли они право на льготы по налоговым договорам, заключённым государством, в котором они созданы. Чтобы прояснить этот вопрос, некоторые государства изменяют определение «резидента Договаривающегося государства» в пункте 1 статьи 4 и включают в это определение «статутный орган», «агентство или инструмент» либо «юридическое лицо публичного права» [personne morale de droit public] государства, политического подразделения или местной власти, что, следовательно, охватывало бы полностью принадлежащие структуры, которые не рассматриваются как часть государства или его политических подразделений или местных властей. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

51. Кроме того, многие государства включают в свои двусторонние конвенции специальные положения, которые предоставляют освобождение другим государствам, а также некоторым принадлежащим государству структурам, таким как центральные банки, в отношении определённых статей дохода, таких как проценты (см. пункт 13.2 Комментария к статье 10 и пункт 7.4 Комментария к статье 11). Положения договора, которые предоставляют налоговое освобождение в отношении дохода пенсионных фондов (см. пункт 69 Комментария к статье 18), могут аналогичным образом применяться к пенсионным фондам, которые

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

полностью принадлежат государству, в зависимости от формулировки этих положений и характера фонда. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

52. Применение Конвенции к каждому Договаривающемуся государству, его политическим подразделениям и местным органам власти (а также к их статутным органам, агентствам или учреждениям в случае двусторонних договоров, которые применяются к таким образованиям) не должно, однако, толковаться как каким-либо образом затрагивающее возможное применение каждым государством принципа обычного международного права о суверенном иммунитете. Согласно этому принципу суверенное государство (включая его агентов, его имущество и деятельность) является, как общее правило, иммунным от юрисдикции судов другого суверенного государства. Вместе с тем отсутствует международный консенсус в отношении точных пределов принципа суверенного иммунитета. Большинство государств, например, не признали бы, что этот принцип применяется к предпринимательской деятельности, и многие государства не признают какого-либо применения этого принципа в налоговых вопросах. Поэтому между государствами существуют значительные различия в отношении того, в какой мере, если вообще, этот принцип применяется к налогообложению. Даже среди государств, которые признали бы его возможное применение в налоговых вопросах, одни применяют его лишь в той мере, в какой он был инкорпорирован во внутреннее законодательство, а другие применяют его как обычное международное право, но с существенными ограничениями. Конвенция не предрешает вопросы о том, применяется ли и в какой мере принцип суверенного иммунитета в отношении лиц, охватываемых статьёй 1, и налогов, охватываемых статьёй 2, и каждое Договаривающееся государство поэтому свободно применять своё собственное толкование этого принципа при условии, что возникающее в результате налогообложение, если таковое имеется, соответствует положениям его двусторонних налоговых конвенций. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

53. Государства часто учитывают различные факторы, когда рассматривают, следует ли и в какой мере предоставлять налоговые освобождения — посредством специальных положений договора или внутреннего законодательства либо посредством применения доктрины суверенного иммунитета — в отношении дохода, полученного другими государствами, их политическими подразделениями, местными органами власти либо их статутными органами, агентствами или учреждениями. Эти факторы включали бы, например, то, освобождался ли бы такой вид дохода на взаимной основе, получен ли доход от деятельности государственного характера, а не от деятельности коммерческого характера, используются ли активы и доход получающего образования в публичных целях, существует ли какая-либо возможность того, что они могли бы поступать в пользу негосударственного лица, и получен ли доход от портфельных или прямых инвестиций. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Ненадлежащее использование Конвенции

Ненадлежащее использование Конвенции

54. Основная цель конвенций об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы способствовать — посредством устранения международного двойного налогообложения — обмену товарами и услугами, а также перемещению капитала и физических лиц. Как подтверждается в преамбуле Конвенции, частью целей налоговых конвенций является также предотвращение уклонения от налогообложения (избежания налогообложения) и уклонения от уплаты налогов. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

55. Расширение сети налоговых конвенций увеличивает риск злоупотреблений, поскольку облегчает использование договоренностей, направленных на одновременное получение как налоговых преимуществ, предусмотренных внутренним законодательством отдельных государств, так и освобождений от налога, предусмотренных этими конвенциями. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

56. Так может обстоять дело, например, если лицо (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в каком-либо государстве по существу для того, чтобы получить льготы по Конвенции, которые не были бы доступны ему напрямую. Другим примером является физическое лицо, которое имеет в

Договаривающемся государстве как постоянное жилище, так и все свои экономические интересы, включая значительный пакет акций в компании этого государства, и которое, по существу с целью продажи этих акций и избежания налогообложения в этом государстве прироста капитала от их отчуждения (в силу пункта 5 Статьи 13), переносит свое постоянное жилище в другое Договаривающееся государство, где такой прирост капитала облагается незначительным налогом либо не облагается им вовсе. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Противодействие уклонению от налогообложения посредством налоговых конвенций

57. Пункт 9 Статьи 29 и специальные договорные правила против злоупотреблений, включенные в налоговые конвенции, направлены против этих и иных сделок и договоренностей, заключаемых с целью получения льгот по Конвенции при ненадлежащих обстоятельствах. Однако если налоговая конвенция не содержит таких правил, может возникнуть вопрос о том, следует ли предоставлять льготы по налоговой конвенции в случае заключения сделок, представляющих собой злоупотребление положениями этой конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

58. Многие государства решают этот вопрос с учетом того обстоятельства, что налоги в конечном счете взимаются на основании положений внутреннего законодательства, действие которых ограничивается (а в некоторых редких случаях — расширяется) положениями налоговых конвенций. Таким образом, любое злоупотребление положениями налоговой конвенции может быть также квалифицировано как злоупотребление положениями внутреннего законодательства, на основании которых взимается налог. Для этих государств вопрос тогда сводится к тому, могут ли положения налоговых конвенций препятствовать применению правил против злоупотреблений, предусмотренных внутренним законодательством, — этот вопрос рассматривается в пунктах 66–80 ниже. Как поясняется в этих пунктах, как общее правило, конфликта между такими правилами и положениями налоговых конвенций не возникает. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

59. Другие государства предпочитают рассматривать некоторые злоупотребления как злоупотребления самой конвенцией, в противовес злоупотреблениям внутренним законодательством. Вместе с тем эти государства считают, что надлежащее толкование налоговых конвенций позволяет им не принимать во внимание сделки, совершенные со злоупотреблением, — такие как сделки, заключенные с целью получения непреднамеренных льгот по положениям этих конвенций. Такое толкование вытекает из объекта и цели налоговых конвенций, а также из обязанности толковать их добросовестно (см. Статью 31 Венской конвенции о праве международных договоров). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

60. Таким образом, согласно обоим подходам признается, что государства не обязаны предоставлять льготы по конвенции об избежании двойного налогообложения в тех случаях, когда заключены договоренности, представляющие собой злоупотребление положениями этой конвенции. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

61. Вместе с тем важно отметить, что не следует без достаточных оснований исходить из того, что налогоплательщик совершает сделки того рода, о которых говорилось выше и которые представляют собой злоупотребление. Руководящий принцип состоит в том, что льготы по конвенции об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в тех случаях, когда одной из основных целей заключения определенных сделок или договоренностей являлось получение более благоприятного налогового положения, и предоставление такого более благоприятного режима при данных обстоятельствах противоречило бы объекту и цели соответствующих положений. Этот принцип применяется независимо от положений пункта 9 Статьи 29, которые лишь подтверждают его. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

62. Возможность применения этих принципов или пункта 9 Статьи 29 не означает, что отсутствует необходимость включения в налоговые конвенции специальных положений, направленных на предотвращение отдельных форм уклонения от налогообложения. В тех случаях, когда выявлены конкретные методы уклонения от налогообложения или когда использование таких методов представляет особую проблему, зачастую целесообразно включить в Конвенцию положения, непосредственно направленные против соответствующей стратегии уклонения от налогообложения. Кроме того, это будет необходимо в случаях, когда государство, придерживающееся подхода, описанного в пункте 58 выше, полагает, что его внутреннее

законодательство не содержит правил или принципов против уклонения от налогообложения, необходимых для надлежащего противодействия такой стратегии. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

63. Например, некоторые формы уклонения от налогообложения уже прямо урегулированы в Конвенции — в частности, посредством введения понятия «фактический получатель дохода (beneficial owner)» (в Статьях 10, 11 и 12), а также специальных положений, таких как пункт 2 Статьи 17, касающийся так называемых «компаний-артистов». Эти проблемы также затрагиваются в Комментариях к Статье 10 (пункты 17 и 22), Статье 11 (пункт 12) и Статье 12 (пункт 7). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

64. Кроме того, в некоторых случаях в предоставлении льгот по Конвенции дочерним компаниям — в частности, компаниям, учрежденным в офшорных зонах или пользующимся вредоносными преференциальными режимами, — может быть отказано, если тщательный анализ фактов и обстоятельств дела показывает, что место фактического управления дочерней компанией находится не в том государстве, резидентом которого она предположительно является, а в государстве резидентства материнской компании, вследствие чего для целей внутреннего законодательства и Конвенции она признается резидентом именно этого последнего государства (это будет иметь значение в тех случаях, когда внутреннее законодательство государства использует место управления юридическим лицом или аналогичный критерий для определения его резидентства). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

65. Тщательный анализ фактов и обстоятельств дела может также показать, что управление дочерней компанией осуществлялось в государстве резидентства ее материнской компании таким образом, что у дочерней компании образовалось постоянное представительство (например, в силу наличия там места управления) в этом государстве, которому надлежащим образом относилась вся ее прибыль или существенная ее часть. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Противодействие уклонению от налогообложения посредством внутренних правил против злоупотреблений и судебных доктрин

66. Внутренние правила против злоупотреблений и судебные доктрины также могут использоваться для противодействия сделкам и договоренностям, заключаемым с целью получения льгот по Конвенции при ненадлежащих обстоятельствах. Эти правила и доктрины могут также применяться в ситуациях, когда сделки или договоренности заключаются с целью злоупотребления одновременно и внутренним законодательством, и налоговыми конвенциями. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

67. По этим причинам внутренние правила против злоупотреблений и судебные доктрины играют важную роль в предотвращении предоставления льгот по Конвенции при ненадлежащих обстоятельствах. Вместе с тем применение таких внутренних правил против злоупотреблений и доктрин порождает вопрос о возможных коллизиях с положениями Конвенции, в частности в тех случаях, когда на положения Конвенции ссылаются с целью облегчить злоупотребление положениями внутреннего законодательства (например, когда утверждается, что положения Конвенции защищают налогоплательщика от применения определенных внутренних правил против злоупотреблений). Этот вопрос рассматривается ниже применительно к специальным законодательным правилам против злоупотреблений, общим законодательным правилам против злоупотреблений и судебным доктринам. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Специальные законодательные правила против злоупотреблений

68. Налоговые органы, стремящиеся противодействовать ненадлежащему использованию налоговой конвенции, могут в первую очередь рассмотреть возможность применения специальных правил против злоупотреблений, включенных в их внутреннее законодательство. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

69. Многие специальные правила против злоупотреблений, установленные во внутреннем законодательстве, применяются главным образом к трансграничным ситуациям и могут иметь значение для применения налоговых конвенций. Например, правила тонкой капитализации могут применяться для ограничения вычета размывающих налоговую базу процентных платежей в пользу резидентов государств — участников договора; правила трансфертного ценообразования (даже если они задуманы не прежде всего как правила против злоупотреблений) могут препятствовать искусственному перемещению дохода от предприятия-резидента предприятию,

являющемуся резидентом государства — участника договора; правила налога при выходе или при смене резидентства (exit or departure tax) могут препятствовать избежанию налога на прирост капитала посредством смены резидентства до реализации освобождаемого по договору прироста капитала; правила против «раздевания» дивидендов (dividend stripping) могут препятствовать избежанию внутреннего налога у источника на дивиденды посредством сделок, направленных на превращение дивидендов в освобождаемый по договору прирост капитала; а правила против кондуитных (транзитных) схем могут препятствовать определенным сделкам по избежанию налогообложения, связанным с использованием кондуитных соглашений. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70. В целом, если применение норм внутреннего законодательства и положений налоговых конвенций приводит к противоречивым результатам, предполагается, что преимущественную силу имеют положения налоговых конвенций. Это логическое следствие принципа «pacta sunt servanda», закрепленного в статье 26 Венской конвенции о праве международных договоров. Таким образом, если применение специальных правил против злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве, приводило бы к налоговому режиму, не соответствующему положениям налоговой конвенции, это означало бы противоречие с положениями такой конвенции, и в соответствии с международным публичным правом преимущественную силу должны иметь положения конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: В соответствии со статьей 60 Венской конвенции о праве международных договоров «существенное нарушение двустороннего договора одним из его участников дает право другому участнику ссылаться на нарушение как на основание для прекращения договора или приостановления его действия в целом или в части».

71. Вместе с тем, как поясняется ниже, во многих случаях таких противоречий удается избежать, и каждый случай должен анализироваться исходя из его собственных обстоятельств. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

72. Во-первых, договор может прямо допускать применение определенных видов специальных правил против злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве. Например, статья 9 прямо санкционирует применение норм внутреннего законодательства в обстоятельствах, определенных этой статьей. Кроме того, многие договоры содержат специальные положения, разъясняющие, что противоречие отсутствует, либо — даже если противоречие имеется — допускающие применение норм внутреннего законодательства. Это, например, имеет место в случае договорной нормы, прямо допускающей применение правила тонкой капитализации, установленного во внутреннем законодательстве одного или обоих Договаривающихся государств. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

73. Во-вторых, многие положения Конвенции зависят от применения внутреннего законодательства. Это имеет место, например, в отношении определения резидентства лица (см. пункт 1 статьи 4), определения того, что является недвижимым имуществом (см. пункт 2 статьи 6), и определения того, когда доход от корпоративных прав может рассматриваться в качестве дивиденда (см. пункт 3 статьи 10). В более общем плане пункт 2 статьи 3 делает нормы внутреннего законодательства значимыми для целей определения значения терминов, не определенных в Конвенции. Поэтому во многих случаях применение специальных правил против злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве, будет влиять на то, как применяются положения договора, а не приводить к противоречивым результатам. Это, например, имело бы место, если бы норма внутреннего законодательства рассматривала в качестве дивидендов прибыль, полученную акционером при выкупе компанией части своих акций: хотя такой выкуп мог бы рассматриваться как отчуждение для целей пункта 5 статьи 13, пункт 28 Комментария к статье 10 признает, что такая прибыль будет являться дивидендом для целей статьи 10, если она рассматривается в качестве дивиденда по внутреннему законодательству. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

74. В-третьих, в применении положений налоговой конвенции в случае, связанном со злоупотреблением этими положениями, может быть отказано на основании пункта 9 статьи 29 либо — в случае договора, не содержащего этот пункт, — на основании принципов, изложенных в пунктах 60 и 61 выше. В таком случае противоречия с положениями договора не возникнет, если в льготах по договору отказано как на основании пункта 9 статьи 29 (либо принципов, изложенных в пунктах 60 и 61 выше), так и на основании соответствующих специальных правил против

злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве. Однако специальные правила против злоупотреблений, установленные во внутреннем законодательстве, зачастую сформулированы со ссылкой на объективные факты, такие как наличие определенного уровня участия в капитале или определенного соотношения заемного и собственного капитала. Хотя это облегчает их применение и обеспечивает большую определенность, в некоторых случаях это может приводить к применению такого правила в ситуации, когда оно противоречит положению Конвенции и когда пункт 9 статьи 29 не подлежит применению для отказа в льготах по этому положению (а принципы, изложенные в пунктах 60 и 61 выше, также неприменимы). В таком случае Конвенция не допускает применения нормы внутреннего законодательства в той мере, в какой существует такое противоречие. Примером такого случая является ситуация, когда норма внутреннего законодательства, принятая государством A для предотвращения временной смены резидентства в налоговых целях, предусматривала бы налогообложение физического лица, являющегося резидентом государства B, в отношении доходов от отчуждения имущества, находящегося в третьем государстве, если это лицо было резидентом государства A на момент приобретения имущества и являлось резидентом государства A не менее семи из 10 лет, предшествующих отчуждению. В таком случае в той мере, в какой пункт 5 статьи 13 препятствовал бы налогообложению этого лица государством A при отчуждении имущества, Конвенция препятствовала бы применению указанной нормы внутреннего законодательства, если только в льготах по пункту 5 статьи 13 нельзя было бы отказать в этом конкретном случае на основании пункта 9 статьи 29 или принципов, изложенных в пунктах 60 и 61 выше. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

75. В-четвертых, в применении положений налоговой конвенции может быть отказано на основании судебных доктрин или принципов, применимых к толкованию договора (см. пункт 78 ниже). В таком случае противоречия с положениями договора не возникнет, если в льготах по договору отказано как на основании надлежащего толкования договора, так и в результате применения специальных правил против злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве. Предположим, например, что внутреннее законодательство государства A предусматривает налогообложение доходов от отчуждения акций отечественной компании, в которой отчуждатель владеет более чем 25 процентами капитала, если этот отчуждатель являлся резидентом государства A не менее семи из 10 лет, предшествующих отчуждению. В год 2 физическое лицо, являвшееся резидентом государства A в течение предшествующих 10 лет, становится резидентом государства B. Вскоре после того, как это лицо стало резидентом государства B, оно продает все акции небольшой компании, ранее учрежденной им в государстве A. Однако факты свидетельствуют о том, что все элементы сделки купли-продажи были окончательно согласованы в год 1, что в тот момент покупатель предоставил продавцу беспроцентный «заем» на сумму, соответствующую цене продажи, что покупатель аннулировал этот заем при продаже ему акций в год 2 и что покупатель осуществлял фактический контроль над компанией начиная с года 1. Хотя в иных обстоятельствах доход от продажи акций подпадал бы под действие пункта 5 статьи 13 договора между государством A и государством B, обстоятельства передачи акций таковы, что отчуждение, состоявшееся в год 2, представляет собой мнимую сделку (sham) в том значении, которое придается этому термину судами государства A. В этом случае в той мере, в какой доктрина мнимой сделки, разработанная судами государства A, не противоречит нормам толкования договоров, эту доктрину можно будет применить при толковании пункта 5 статьи 13 договора между государством A и государством B, что позволит государству A обложить налогом соответствующий доход в соответствии с нормой своего внутреннего законодательства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Общее законодательное правило против злоупотреблений

76. Многие страны включили в свое внутреннее законодательство законодательное правило против злоупотреблений общего действия, призванное предотвращать использование злоупотребляющих договоренностей, которые надлежащим образом не охватываются специальными правилами против злоупотреблений или судебными доктринами. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

77. Применение таких общих правил против злоупотреблений также поднимает вопрос о возможном противоречии с положениями налоговой конвенции. Однако в подавляющем большинстве случаев такого противоречия не возникает. Прежде всего противоречий удается избежать по причинам, аналогичным изложенным в пунктах 72 и 73 выше. Кроме того, если

основные аспекты таких общих правил против злоупотреблений, установленных во внутреннем законодательстве, соответствуют принципу, изложенному в пункте 61 выше, и, следовательно, аналогичны основным аспектам пункта 9 статьи 29, который закрепляет этот руководящий принцип, очевидно, что противоречие невозможно, поскольку соответствующее общее правило против злоупотреблений, установленное во внутреннем законодательстве, будет применяться в тех же обстоятельствах, в которых в льготах по Конвенции было бы отказано на основании пункта 9 статьи 29 либо — в случае договора, не содержащего этот пункт, — на основании руководящего принципа, изложенного в пункте 61 выше. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Судебные доктрины, являющиеся частью внутреннего права

78. В процессе толкования налогового законодательства по делам, связанным с уклонением от налогообложения, суды многих стран выработали ряд судебных доктрин или принципов толкования. К ним относятся такие доктрины, как приоритет существа над формой, экономическое содержание, мнимая сделка (sham), деловая цель, доктрина поэтапных сделок (step-transaction), злоупотребление правом и fraus legis. Эти доктрины и принципы толкования, которые различаются от страны к стране и со временем развиваются на основе уточнений или изменений, вносимых последующими судебными решениями, по существу представляют собой позиции, выраженные судами относительно того, каким образом следует толковать налоговое законодательство. Хотя толкование налоговых конвенций регулируется общими нормами, кодифицированными в статьях 31–33 Венской конвенции о праве международных договоров, эти общие нормы не препятствуют применению аналогичных судебных доктрин и принципов к толкованию положений налоговых конвенций. Если, например, суды одной страны пришли к выводу о том, что в порядке юридического толкования нормы внутреннего налогового законодательства должны применяться исходя из экономического содержания определенных сделок, ничто не препятствует принятию аналогичного подхода в отношении применения положений налоговой конвенции к аналогичным сделкам. Это иллюстрируется примером, приведенным в пункте 75 выше. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

79. Таким образом, как общее правило и с учетом пункта 61, изложенный выше анализ приводит к выводу об отсутствии противоречия между налоговыми конвенциями и судебными доктринами против злоупотреблений или общими правилами против злоупотреблений, установленными во внутреннем законодательстве. Например, в той мере, в какой применение общего правила против злоупотреблений, установленного во внутреннем законодательстве, или судебной доктрины, такой как «приоритет существа над формой» или «экономическое содержание», приводит к переквалификации дохода или к иному определению налогоплательщика, который считается получающим такой доход, положения Конвенции будут применяться с учетом этих изменений. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

80. Хотя эти правила не противоречат налоговым конвенциям, достигнуто согласие о том, что странам-участницам следует тщательно соблюдать конкретные обязательства, закрепленные в налоговых конвенциях, по устранению двойного налогообложения, пока не имеется явных доказательств злоупотребления такими конвенциями. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Положения о контролируемых иностранных компаниях

81. Значительное число стран приняло положения о контролируемых иностранных компаниях для решения проблем, связанных с использованием иностранных базовых компаний. Хотя структура законодательства такого рода существенно различается между странами, общей чертой этих правил, которые в настоящее время международно признаны в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что они приводят к налогообложению Договаривающимся государством своих резидентов в отношении дохода, относимого к их участию в определенных иностранных организациях. Иногда утверждалось, на основе определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 статьи 7 и пункт 5 статьи 10, что эта общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. Поскольку такое законодательство приводит к налогообложению государством своих собственных резидентов, пункт 3 статьи 1 подтверждает, что оно не противоречит налоговым конвенциям. Тот же вывод должен быть сделан в отношении конвенций, которые не содержат положения, аналогичного пункту 3 статьи 1; по причинам, изложенным в пункте 14 Комментария к статье 7 и пункте 37 Комментария к статье 10, толкование, согласно которому данные статьи препятствовали бы применению положений о контролируемых иностранных

компаниях, не соответствует тексту пункта 1 статьи 7 и пункта 5 статьи 10. Оно также не находит подтверждения, если толковать эти положения в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли полезным прямо разъяснить в своих конвенциях, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит Конвенции, такое разъяснение не является необходимым. Признается, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях, построенное таким образом, не противоречит положениям Конвенции. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Ограничение договорных льгот в отношении дохода, подпадающего под действие определенных особенностей налоговой системы другого государства

82. Как указано в пункте 15.2 Введения … предполагается, что, когда государство соглашается на договорные положения, ограничивающие его право облагать налогом элементы дохода, оно, как правило, делает это исходя из понимания, что такие элементы дохода подлежат налогообложению в другом государстве. В случае, если государство не взимает налогов на доход или взимает их по низким ставкам, другим государствам следует рассмотреть вопрос о том, существуют ли риски двойного налогообложения, которые сами по себе оправдывали бы заключение налоговой конвенции. Государствам следует также рассмотреть вопрос о том, существуют ли особенности налоговой системы другого государства, которые могли бы повысить риск отсутствия налогообложения, включая, в частности, налоговые льготы, изолированные от внутренней экономики. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

83. Государство может прийти к выводу, что определенные особенности налоговой системы другого государства не являются достаточным основанием для отказа от заключения налоговой конвенции, но при этом пожелать исключить применение такой конвенции к доходу, который облагается низким налогом или не облагается налогом вовсе в силу этих особенностей. В случаях, когда соответствующие особенности налоговой системы другого государства известны на момент проведения переговоров о заключении конвенции, возможно разработать положения, прямо отказывающие в предоставлении льгот по конвенции в отношении дохода, извлекающего выгоду из этих особенностей (см., например, пункт 108 ниже). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

84. Однако такие особенности могут быть введены в налоговую систему партнера по договору только после заключения налоговой конвенции либо могут быть обнаружены только после вступления конвенции в силу. Поэтому при заключении налоговой конвенции Договаривающееся государство может быть обеспокоено особенностями налоговой системы партнера по договору, о которых ему не известно на этот момент или которые могут впоследствии стать частью налоговой системы этого партнера по договору. Положения о контролируемых иностранных компаниях (см. пункт 81 выше) и другие подходы, рассмотренные в вышеприведенном разделе «Ненадлежащее использование Конвенции», могут помочь в решении некоторых из этих проблем, однако, поскольку трудности, создаваемые этими особенностями, возникают из-за структуры налогового законодательства партнеров по договору, а не из-за стратегий уклонения от налогообложения, разработанных налогоплательщиками или их консультантами, Договаривающиеся государства могут пожелать урегулировать эти трудности посредством специальных договорных положений. Ниже приведены примеры положений, которые могут быть приняты для этой цели. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Положение о специальных налоговых режимах

85. В налоговую конвенцию могут быть включены положения, отказывающие в применении отдельных положений конвенции в отношении дохода, извлекающего выгоду из режимов, отвечающих критериям общего определения «специальных налоговых режимов». Например, в льготах, предусмотренных положениями статей 11 и 12, может быть отказано в отношении процентов и роялти, которые были бы получены от связанного лица, если такие проценты и роялти извлекают выгоду, в государстве резидентства их фактического получателя дохода (beneficial owner), из такого специального налогового режима; это может быть сделано путем добавления в статьи 11 и 12 положения, сформулированного следующим образом (которое может быть изменено с учетом обстоятельств Договаривающихся государств либо для включения в другие статьи Конвенции):

Независимо от положений [(в случае статьи 11): пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 4] [(в случае статьи 12): пункта 1, но с учетом положений пункта 3] настоящей статьи, [проценты] [роялти], возникающие в Договаривающемся государстве и фактическое право на которые принадлежит резиденту другого Договаривающегося государства, связанному с плательщиком, могут облагаться налогом в первом упомянутом Договаривающемся государстве в соответствии с внутренним законодательством, если такой резидент извлекает выгоду из специального налогового режима в отношении [процентов] [роялти] в государстве, резидентом которого он является.

Для целей вышеуказанного положения ссылка на резидента, который «связан» с плательщиком, должна толковаться в соответствии с определением «связанного лица», содержащимся в Комментарии к пункту 7 статьи 29. Как указано в пункте 127 этого Комментария, если вышеуказанное положение включается в Конвенцию, представляется целесообразным включить это определение в пункт 1 статьи 3, который содержит определения, применимые на всем протяжении текста Конвенции. Некоторые государства, однако, могут предпочесть заменить ссылку на резидента, который «связан» с плательщиком, ссылкой на резидента, который «тесно связан» с плательщиком, при этом основное различие заключается в том, что, в отличие от определения «связанного» лица, определение «тесно связанного» лица, содержащееся в пункте 8 статьи 5, не применяется в случае, если лицо прямо или косвенно владеет ровно 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости другого лица (если определение «тесно связанного» лица используется для целей вышеуказанного положения, это определение было бы более уместно включить в пункт 1 статьи 3). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

86. Кроме того, вышеуказанное положение потребовало бы определения термина «специальный налоговый режим», которое могло бы быть сформулировано следующим образом и добавлено в перечень общих определений, включенных в пункт 1 статьи 3:

Термин «специальный налоговый режим» означает любой закон, нормативный акт или административную практику в Договаривающемся государстве в отношении налога, указанного в статье 2, которые отвечают всем следующим условиям:

(i) приводят к одному или нескольким из следующих последствий:

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

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

1) исключения из валовых поступлений;

2) вычета без учета соответствующего платежа или обязательства произвести платеж;

3) вычета в отношении выплаченных или начисленных дивидендов; либо

4) налогообложения, не соответствующего принципам статьи 7 или 9; либо

C) преференциальной ставки налогообложения или постоянного уменьшения налоговой базы вида, указанного в подпунктах 1), 2), 3) или 4) пункта B) настоящего подраздела, в отношении практически всего дохода компании или практически всего дохода компании из иностранных источников, для компаний, которые не осуществляют активную предпринимательскую деятельность в этом Договаривающемся государстве;

(ii) в случае любой преференциальной ставки налогообложения или постоянного уменьшения налоговой базы в отношении роялти не обусловливают предоставление таких льгот:

A) объемом деятельности в области исследований и разработок, осуществляемой в Договаривающемся государстве; либо

B) расходами (за исключением любых расходов, связанных с передачей работ на субподряд связанному лицу, либо каких-либо расходов на приобретение), которые несет лицо, пользующееся льготами, в целях фактического осуществления деятельности в области исследований и разработок;

(iii) как правило, ожидается, что приведет к ставке налогообложения ниже меньшей из следующих величин:

A) [ставка, подлежащая определению на двусторонней основе]; либо

B) 60 процентов от общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний, применимой в другом Договаривающемся государстве;

(iv) не применяется преимущественно к:

A) признанным пенсионным фондам;

B) организациям, которые учреждены и действуют исключительно в религиозных, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных целях;

C) лицам, налогообложение которых обеспечивает единый уровень налогообложения либо на уровне самого лица, либо на уровне его акционеров (с отсрочкой не более чем на один год), которые владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг, которые подпадают под регулирование в области защиты инвесторов в Договаривающемся государстве и доли участия в которых предлагаются на рынке преимущественно розничным инвесторам; либо

D) лицам, налогообложение которых обеспечивает единый уровень налогообложения либо на уровне самого лица, либо на уровне его акционеров (с отсрочкой не более чем на один год) и которые владеют преимущественно недвижимым имуществом; и

(v) после консультаций с первым упомянутым Договаривающимся государством был определен другим Договаривающимся государством по дипломатическим каналам как режим, отвечающий условиям подразделов (i)–(iv) настоящего подпункта, о чем было сообщено первому упомянутому Договаривающемуся государству. Ни один закон, нормативный акт или административная практика не рассматриваются в качестве специального налогового режима до истечения 30 дней с даты, когда другое Договаривающееся государство опубликовало письменное публичное уведомление, определяющее данный режим как отвечающий условиям подразделов (i)–(iv) настоящего подпункта.

(Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

87. Вышеуказанное определение термина «специальный налоговый режим» применяется к любому законодательству, нормативному акту или административной практике (включая практику вынесения индивидуальных разъяснений), которые существуют до подписания конвенции либо вступают в силу после ее подписания и которые отвечают всем следующим пяти условиям. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

88. Согласно первому условию, указанному в подразделе (i) определения, режим должен приводить к одному или нескольким из следующих последствий: A. преференциальная ставка налогообложения процентов, роялти или любой их комбинации по сравнению с доходом от продажи товаров или услуг; B. определенные постоянные уменьшения налоговой базы в отношении процентов, роялти или любой их комбинации без сопоставимого уменьшения в отношении дохода от продажи товаров или услуг; либо C. преференциальная ставка налогообложения или определенные постоянные уменьшения налоговой базы в отношении практически всего дохода или практически всего дохода из иностранных источников для компаний, которые не осуществляют активную предпринимательскую деятельность в этом Договаривающемся государстве. Эта часть определения призвана выявлять режимы, которые, как правило, облагают мобильный доход более благоприятным образом по сравнению с немобильным доходом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

89. Как предусмотрено в положении A), подпункт (i) считается выполненным, если режим предусматривает льготную ставку налогообложения для процентов, роялти или их сочетания по сравнению с доходом от продаж или услуг. Например, режим, который предусматривает льготную ставку налогообложения в отношении роялти, получаемых компаниями-резидентами, но не предусматривает такую льготную ставку в отношении дохода от продаж или услуг, будет удовлетворять этому условию. Кроме того, режим, который предусматривает льготную ставку налогообложения для всех видов дохода, но такая льготная ставка фактически доступна преимущественно в отношении процентов, роялти или их сочетания, будет удовлетворять подпункту (i), несмотря на то, что льготный режим прямо не ограничен указанными видами

дохода. Например, административная практика налогового органа, заключающаяся в вынесении стандартных официальных разъяснений (rulings), предусматривающих льготную ставку налогообложения для компаний, заявляющих, что они получают доход преимущественно в виде процентов (например, компании внутригруппового финансирования), будет удовлетворять подпункту (i), даже если такие разъяснения формально предусматривают эту льготную ставку в отношении всех форм дохода. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

90. Аналогичным образом, как предусмотрено в положении B), подпункт (i) считается выполненным, если режим предусматривает постоянное уменьшение налоговой базы в отношении процентов, роялти или их сочетания по сравнению с доходом от продажи товаров или услуг одним или несколькими из следующих способов: исключение из валового дохода (например, автоматическое фиксированное уменьшение суммы роялти, включаемой в доход, тогда как такое уменьшение не предусмотрено в отношении дохода от продажи товаров или услуг); вычет, не сопровождающийся каким-либо встречным платежом или обязательством произвести платеж; вычет в отношении выплаченных или начисленных дивидендов; либо налогообложение, не соответствующее принципам статей 7 или 9 Конвенции. Примером налогового режима, приводящего к налогообложению, не соответствующему принципам статьи 9, является режим, при котором проценты не вменяются в доход в отношении беспроцентной долговой расписки (note), которой владеет компания — резидент Договаривающегося государства и которая выпущена ассоциированным предприятием — резидентом другого Договаривающегося государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

91. Постоянное уменьшение налоговой базы государства не возникает лишь в силу временных разниц. Например, тот факт, что то или иное государство не облагает налогом проценты до момента их фактической уплаты, а не в момент их экономического начисления, не рассматривается как режим, предусматривающий постоянное уменьшение налоговой базы, поскольку такое правило представляет собой обычную временную разницу. Однако режим, приводящий к чрезмерной отсрочке в течение периода в много лет, рассматривается как предусматривающий постоянное уменьшение налоговой базы, поскольку такое правило по существу представляет собой постоянную разницу в налоговой базе облагающего налогом государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

92. В качестве альтернативы, как предусмотрено в положении C), подпункт (i) считается выполненным, если режим предусматривает льготную ставку налогообложения или постоянное уменьшение налоговой базы (вида, описанного выше) в отношении практически всего дохода или практически всего дохода из иностранных источников для компаний, не осуществляющих активное ведение предпринимательской деятельности в Договаривающемся государстве. Например, режимы, предусматривающие льготные ставки налогообложения только в отношении дохода компаний внутригруппового финансирования или холдинговых компаний, как правило, удовлетворяют подпункту (i). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

93. Режим, предусматривающий льготный налоговый режим, который в целом применяется ко всем видам дохода (в частности, к доходу от продаж и услуг) и во всех отраслях, не должен удовлетворять подпункту (i). Примерами общеприменимых положений, которые не удовлетворяли бы подпункту (i), являются режимы, допускающие стандартные вычеты, ускоренную амортизацию, консолидированное налогообложение групп компаний, вычеты в отношении полученных дивидендов, перенос убытков на будущие периоды и зачет иностранного налога. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

94. Второе условие, описанное в подпункте (ii) определения, применяется только в отношении роялти и считается выполненным, если режим не обусловливает предоставление льгот ни масштабом деятельности в области НИОКР (научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ), осуществляемой в Договаривающемся государстве, ни расходами (за исключением расходов, связанных с передачей работ на субподряд связанному лицу, либо расходов на приобретение), которые несет лицо, пользующееся льготами, в целях фактического осуществления деятельности в области НИОКР. Подпункт (ii) призван обеспечить, чтобы роялти, пользующиеся льготами по режимам «патентной коробки» (patent box) или «инновационной коробки» (innovation box), имели право на льготы по Конвенции только в том случае, если такие режимы удовлетворяют одному из этих двух требований. Некоторые государства, однако, предпочли бы, чтобы требования подпункта (ii) были ограничены таким образом, чтобы считаться

выполненными только в том случае, если режим обусловливает предоставление льгот масштабом деятельности в области НИОКР, осуществляемой в Договаривающемся государстве. Государства, придерживающиеся этой точки зрения, могут предпочесть использовать следующий альтернативный вариант подпункта (ii):

(ii) в случае любой льготной ставки налогообложения или постоянного уменьшения налоговой базы в отношении роялти не обусловливает предоставление таких льгот масштабом деятельности в области НИОКР, осуществляемой в Договаривающемся государстве;

При любом из вариантов подпункта (ii) режимы налогообложения роялти, которые были рассмотрены Форумом ОЭСР по вредоносной налоговой практике и не были признаны «действительно вредоносными» (actually harmful), как правило, не удовлетворяют подпункту (ii) и, соответственно, не рассматриваются как специальные налоговые режимы. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

95. Третье условие, описанное в подпункте (iii) определения, требует, чтобы, как правило, ожидалось, что режим приводит к ставке налогообложения ниже наименьшей из следующих величин: ставки, которая была бы согласована на двусторонней основе между Договаривающимися государствами, и 60 процентов от общей установленной законом ставки налога с компаний, применяемой в Договаривающемся государстве, которое рассматривает режим другого государства в качестве потенциального «специального налогового режима». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

96. Государства могут счесть полезным уточнить упоминание «ставки налогообложения» для целей подпункта (iii), включив следующее положение в документ, отражающий согласованное толкование договора:

За исключением случаев, предусмотренных ниже, ставка налогообложения определяется исходя из принципов налогообложения прибыли (подоходного налогообложения), действующих в Договаривающемся государстве, которое ввело в действие соответствующий режим. Соответственно, в случае режима, предусматривающего только льготную ставку налогообложения, ожидаемая в общем случае ставка налогообложения по такому режиму равна такой льготной ставке. В случае режима, предусматривающего только постоянное уменьшение налоговой базы, ставка налогообложения равна установленной законом ставке налога с компаний, обычно применяемой в Договаривающемся государстве к компаниям, подпадающим под действие соответствующего режима, за вычетом произведения такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы (при этом базовая налоговая база определяется по принципам Договаривающегося государства, но без учета каких-либо постоянных уменьшений налоговой базы, описанных в положении B) подпункта (i)), которое, как ожидается, в общем случае обеспечивает данный режим. Например, режим, который в общем случае предусматривает постоянное уменьшение налоговой базы компании на 20 процентов, будет иметь ставку налогообложения, равную применимой установленной законом ставке налога с компаний, уменьшенной на 20 процентов от такой установленной законом ставки. В случае режима, предусматривающего как льготную ставку налогообложения, так и постоянное уменьшение налоговой базы, ставка налогообложения определяется исходя из льготной ставки налогообложения, уменьшенной на произведение такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы.

(Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

97. Изложенное выше разъясняет, что ставка налогообложения должна определяться исходя из принципов налогообложения прибыли (подоходного налогообложения), действующих в Договаривающемся государстве, которое ввело в действие соответствующий режим. Соответственно, в случае режима, предусматривающего только льготную ставку налогообложения, ожидаемая в общем случае ставка налогообложения по такому режиму будет равна такой льготной ставке. В случае режима, предусматривающего только постоянное уменьшение налоговой базы, ставка налогообложения будет равна установленной законом ставке налога с компаний в Договаривающемся государстве, обычно применяемой к компаниям, подпадающим под действие соответствующего режима, за вычетом произведения такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы (при этом базовая налоговая база определяется по принципам Договаривающегося государства, но без учета каких-либо постоянных уменьшений налоговой базы, описанных в положении B) подпункта (i) определения), которое, как ожидается, в

общем случае обеспечивает данный режим. Например, режим, который в общем случае предусматривает постоянное уменьшение налоговой базы компании на 20 процентов, будет иметь ставку налогообложения, равную применимой установленной законом ставке налога с компаний, уменьшенной на 20 процентов от такой установленной законом ставки. Соответственно, если применимая установленная законом ставка налога с компаний, действующая в Договаривающемся государстве, составляет 25 процентов, ставка налогообложения, вытекающая из такого режима, составит 20 процентов (25 – (25 x 0,20)). В случае режима, предусматривающего как льготную ставку налогообложения, так и постоянное уменьшение налоговой базы, ставка налогообложения определяется исходя из льготной ставки налогообложения, уменьшенной на произведение такой ставки и процентного уменьшения налоговой базы. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

98. Четвертое условие, описанное в подпункте (iv) определения, предусматривает, что режим не рассматривается в качестве специального налогового режима, если он применяется преимущественно к пенсионным фондам или организациям, учрежденным и действующим исключительно в религиозных, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных целях. В соответствии с подпунктом (iv) режим также не рассматривается в качестве специального налогового режима, если он применяется преимущественно к лицам, налогообложение которых обеспечивает однократный уровень налогообложения — либо на уровне самого лица, либо на уровне его акционеров (с отсрочкой не более одного года), — которые владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг, подпадают под регулирование в целях защиты инвесторов в государстве резидентства и доли участия в которых предлагаются преимущественно розничным инвесторам. Это, как правило, соответствует механизмам коллективного инвестирования, упомянутым в пункте 22 выше. Еще одно исключение, предусмотренное подпунктом (iv), применяется к режимам, которые применяются преимущественно к лицам, налогообложение которых обеспечивает однократный уровень налогообложения — либо на уровне самого лица, либо на уровне его акционеров (с отсрочкой не более одного года), — и которые преимущественно владеют недвижимым имуществом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

99. Пятое условие, описанное в подпункте (v) определения, предусматривает, что Договаривающееся государство, которое намерено рассматривать режим другого государства в качестве «специального налогового режима», должно предварительно провести консультации с другим Договаривающимся государством и уведомить это государство по дипломатическим каналам о том, что оно установило соответствие данного режима иным условиям определения. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

100. Заключительная часть определения требует, чтобы Договаривающееся государство, которое намерено рассматривать режим другого государства в качестве «специального налогового режима», издало письменное публичное уведомление о том, что данный режим удовлетворяет определению. Для целей Конвенции специальный налоговый режим рассматривается в качестве такового по истечении 30 дней с даты такого письменного публичного уведомления. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Положение о последующих изменениях во внутреннем законодательстве

101. Хотя предложенное выше положение о специальных налоговых режимах позволило бы решить проблему целевых (адресных) налоговых режимов, оно не затрагивало бы изменения более общего характера, которые могут быть внесены во внутреннее законодательство государства-партнера по договору после заключения налоговой конвенции и которые могли бы воспрепятствовать заключению конвенции, если бы они существовали на тот момент. Например, некоторые Договаривающиеся государства могут быть обеспокоены, если общая налоговая ставка, которую другое государство взимает с дохода корпораций, опускается ниже уровня, который они считают приемлемым для целей заключения налоговой конвенции. Некоторые государства также могут быть обеспокоены, если государство, которое на момент заключения налоговой конвенции облагало налогом большинство видов иностранного дохода, впоследствии решает освободить такой доход от налогообложения, когда он получен резидентной компанией. Ниже приводится пример положения, которое учитывало бы эти опасения, при том понимании, что особенности такого положения необходимо будет ограничивать или расширять, чтобы надлежащим образом учесть конкретные области озабоченности каждого государства:

1. Если в любой момент после подписания настоящей Конвенции Договаривающееся государство

a) снижает общую установленную законом ставку налога на прибыль компаний, применяемую в отношении практически всего дохода компаний-резидентов, в результате чего такая ставка становится ниже наименьшей из следующих величин: (i) [ставка, подлежащая определению на двусторонней основе] или (ii) 60 процентов от общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний, применяемой в другом Договаривающемся государстве, либо

b) упомянутое первым Договаривающееся государство предоставляет компаниям-резидентам освобождение от налогообложения в отношении практически всего дохода из иностранных источников (включая проценты и роялти),

то Договаривающиеся государства проводят консультации в целях внесения изменений в настоящую Конвенцию для восстановления надлежащего распределения прав на налогообложение между Договаривающимися государствами. Если такие консультации не приводят к прогрессу, другое государство может уведомить упомянутое первым государство по дипломатическим каналам о том, что оно прекращает применение положений статей 10, 11, 12 и 21. В этом случае положения указанных статей утрачивают силу в обоих Договаривающихся государствах в отношении выплат компаниям-резидентам по истечении шести месяцев с даты, когда другое Договаривающееся государство направит письменное публичное уведомление о том, что оно прекращает применение положений этих статей.

2. Для целей определения общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний:

a) учитывается предоставление общедоступных вычетов, рассчитываемых как процент от суммы, которая в противном случае составляла бы налогооблагаемый доход, а также иные аналогичные механизмы, обеспечивающие снижение общей ставки налога; и

b) не учитывается следующее: (i) налог, который применяется к компании только при распределении такой компанией прибыли либо который применяется к акционерам; и (ii) сумма налога, подлежащая возврату при распределении компанией дивидендов.

(Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

102. Данное предлагаемое положение предусматривает, что если в любой момент после подписания Конвенции одно из Договаривающихся государств вносит определенные изменения во внутреннее законодательство, положения статей 10, 11, 12 и 21 могут утратить силу в отношении выплат компаниям, если после консультаций Договаривающиеся государства не достигнут согласия относительно изменений в Конвенцию, направленных на восстановление надлежащего распределения прав на налогообложение между Договаривающимися государствами. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

103. Пункт 1 предлагаемого положения касается двух видов последующих изменений, которые государство может внести после подписания налоговой конвенции в налоговые правила, применимые к компаниям, являющимся резидентами этого государства. Первый вид — это случай, когда данное государство снижает общую установленную законом ставку налога на прибыль компаний, применяемую в отношении практически всего дохода своих компаний-резидентов, в результате чего такая ставка становится ниже наименьшей из следующих величин: минимальной ставки, которую необходимо будет определить на двусторонней основе, либо 60 процентов от общей ставки налога на прибыль компаний, применяемой в другом государстве. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

104. Для целей пункта 1 понятие «общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний» означает общую ставку налога на прибыль компаний, предусмотренную законодательством; если ставки налога на прибыль компаний являются прогрессивными (ступенчатыми), это понятие означает наивысшую предельную ставку, при условии что такая ставка применяется к значительно большой части налогоплательщиков-компаний и не была установлена исключительно для обхода применения настоящей статьи. Общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний, применяемая к прибыли от предпринимательской деятельности в целом или к так называемому «торговому доходу» (trading income) (в широком смысле, включающему доход от производства, услуг или торговли товарами либо сырьевыми товарами), считается применяемой к практически всему доходу компаний-резидентов, даже если узкие категории дохода (включая доход от портфельных инвестиций или иной пассивной деятельности) исключены. Пониженная ставка налога, применяемая только в отношении прироста

капитала, не подпадает под действие настоящей статьи; разграничение между прибылью от предпринимательской деятельности и приростом капитала производится в соответствии с внутренним законодательством государства резидентства. Пункт 2 касается конкретных вопросов, которые могут возникнуть при определении того, что представляет собой общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний в том или ином государстве. Подпункт a) пункта 2 предусматривает, что пункт 1 в равной мере применяется как к снижениям общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний, так и к иным изменениям внутреннего законодательства, которые приводили бы к такому же результату с использованием иного механизма. Например, если установленная законом ставка налога на прибыль компаний в Договаривающемся государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам этого Договаривающегося государства разрешено заявлять вычеты, составляющие 50 процентов от суммы, которая в противном случае являлась бы их налогооблагаемым доходом, общая установленная законом ставка налога на прибыль компаний составила бы 10 процентов (20 - (20 x 0,50)). Аналогичным образом, если установленная законом ставка налога на прибыль компаний в Договаривающемся государстве составляла 20 процентов, но после подписания Конвенции компаниям-резидентам этого Договаривающегося государства разрешено вычитать сумму, равную определенному проценту от их собственного капитала, вплоть до 50 процентов от суммы, которая в противном случае являлась бы их налогооблагаемым доходом, и в целом большинство компаний способны использовать максимально доступный вычет, общая ставка налога на прибыль компаний составила бы 10 процентов. Подпункт b) пункта 2 устанавливает налоги, которые не учитываются для целей определения общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний. Во-первых, как предусмотрено подпунктом (i) подпункта b), налоги, взимаемые на уровне компании либо на уровне акционеров при распределении компанией прибыли, не учитываются при определении общей ставки налога на прибыль компаний (например, если компании-резиденты не подлежат какому-либо налогообложению на уровне компании до момента распределения, налог, взимаемый при распределении, не будет считаться частью общей ставки налога на прибыль компаний). Во-вторых, как предусмотрено подпунктом (ii) подпункта b), любые суммы корпоративного налога, которые в соответствии с внутренним законодательством страны подлежат возврату при распределении компанией прибыли, не учитываются для целей определения общей установленной законом ставки налога на прибыль компаний. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

105. Второй вид последующего изменения внутреннего налогового законодательства, охватываемый пунктом 1, — это случай, когда государство предоставляет компаниям, являющимся его резидентами, освобождение от налогообложения в отношении практически всего дохода из иностранных источников (включая проценты и роялти), получаемого этими компаниями. Указание на освобождение в отношении практически всего дохода из иностранных источников, получаемого компанией-резидентом, имеет целью описать систему налогообложения, при которой доход (включая доход в виде процентов и роялти) из источников за пределами государства освобождается от налога исключительно по причине того, что его источник находится за пределами этого государства (так называемые «территориальные» системы). Данное указание не включает системы налогообложения, при которых от налога в государстве резидентства освобождаются только дивиденды из иностранных источников или прибыль от предпринимательской деятельности иностранных постоянных представительств (так называемые системы «освобождения дивидендов»). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

106. При наступлении любого из указанных видов последующего изменения внутреннего законодательства Договаривающиеся государства сначала проводят консультации в целях заключения изменений в Конвенцию для восстановления надлежащего распределения прав на налогообложение между двумя Договаривающимися государствами. В случае, если такие изменения согласованы, либо если Договаривающиеся государства после таких консультаций приходят к согласию о том, что соответствующее изменение, внесенное во внутреннее законодательство одного из государств, не нарушает распределение прав на налогообложение по Конвенции, пункт 1 более не подлежит применению. Если же по истечении разумного периода времени такие консультации не приводят к прогрессу, другое государство может уведомить государство, внутреннее законодательство которого изменилось, по дипломатическим каналам о том, что оно прекращает применение положений статей 10, 11, 12 и 21. После такого дипломатического уведомления, для того чтобы пункт 1 подлежал применению, государство

источника должно объявить путем письменного публичного уведомления о том, что оно прекращает применение положений этих статей. По истечении шести месяцев с даты такого письменного публичного уведомления положения этих статей утрачивают силу в обоих Договаривающихся государствах в отношении выплат компаниям, являющимся резидентами любого из этих государств. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Положение об условных вычетах в отношении собственного капитала

107. Одним из примеров налогового режима, в отношении которого льготы по Конвенции могут быть особо ограничены, являются положения внутреннего законодательства, предусматривающие условный вычет в отношении собственного капитала. Договаривающиеся государства, которые соглашаются исключить применение положений статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые получают выгоду от таких условных вычетов, могут сделать это, добавив в статью 11 следующее положение:

2. Независимо от положений пункта 1 настоящей статьи, проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, фактическое право на которые принадлежит резиденту другого Договаривающегося государства, связанному с плательщиком (как это определено в пункте 8 статьи 5), могут облагаться налогом в упомянутом первым Договаривающемся государстве в соответствии с внутренним законодательством, если такой резидент в любой момент в течение налогового года, в котором выплачиваются проценты, пользуется условными вычетами в отношении сумм, которые Договаривающееся государство, резидентом которого является фактический получатель дохода (beneficial owner), рассматривает в качестве собственного капитала.

Разъяснения, содержащиеся в пункте 85 выше в отношении указания на резидента, «связанного» с плательщиком, в равной мере применяются к вышеприведенному положению. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Положение о налогообложении по принципу перевода дохода (remittance basis)

108. Другим примером налогового режима, в отношении которого льготы по Конвенции могут быть особо ограничены, является налогообложение по принципу перевода дохода (remittance basis). В соответствии с внутренним законодательством некоторых государств лица, которые квалифицируются как резиденты, но не имеют того, что считается постоянной связью с государством (иногда именуемой домицилием), облагаются налогом в отношении дохода, полученного из источников за пределами государства, только в той мере, в какой этот доход фактически репатриируется или переводится в это государство. Такие лица, соответственно, не подвергаются потенциальному двойному налогообложению в той мере, в какой иностранный доход не переводится в государство их резидентства, и может быть сочтено неуместным предоставлять им льготы по положениям Конвенции в отношении такого дохода. Договаривающиеся государства, которые соглашаются ограничить применение положений Конвенции доходом, который фактически облагается налогом у таких лиц, могут сделать это, добавив в Конвенцию следующее положение:

Если в соответствии с каким-либо положением настоящей Конвенции доход, возникающий в Договаривающемся государстве, полностью или частично освобождается от налога в этом государстве, а в соответствии с законодательством, действующим в другом Договаривающемся государстве, лицо в отношении указанного дохода подлежит налогообложению исходя из суммы, переведенной в это другое государство или полученной в нем, а не исходя из полной суммы этого дохода, то любая льгота, предусмотренная положениями настоящей Конвенции, применяется только к той части дохода, которая облагается налогом в другом Договаривающемся государстве.

В некоторых государствах применение этого положения могло бы создавать административные трудности, если между моментом возникновения дохода в Договаривающемся государстве и моментом его налогообложения в другом государстве у резидента этого другого государства проходит значительный промежуток времени. Государства, обеспокоенные такими трудностями, могут поставить действие правила, содержащегося в заключительной части вышеприведенного положения, а именно того, что соответствующий доход будет иметь право на льготы в упомянутом первым государстве только тогда, когда он обложен налогом в другом государстве, в зависимость от условия, что этот доход должен быть обложен налогом в этом другом государстве

в течение определенного срока с момента возникновения дохода в упомянутом первым государстве. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Ограничения налогообложения у источника: процедурные аспекты

109. Ряд статей Конвенции ограничивает право государства облагать налогом доход, полученный с его территории. Как отмечено в пункте 19 Комментария к статье 10 применительно к налогообложению дивидендов, Конвенция не регулирует процедурные вопросы, и каждое государство вправе использовать процедуру, предусмотренную его внутренним законодательством, для применения ограничений, предусмотренных Конвенцией. Таким образом, государство может автоматически ограничивать взимаемый им налог в соответствии с соответствующими положениями Конвенции, при условии возможной предварительной проверки права на льготы по Конвенции, либо оно может взимать налог, предусмотренный его внутренним законодательством, а впоследствии возвращать ту часть этого налога, которая превышает сумму, которую оно вправе взимать согласно положениям Конвенции. Как общее правило, для обеспечения оперативной реализации предусмотренных договором льгот налогоплательщиков первый подход является значительно более предпочтительным методом. Если требуется система возврата, она должна основываться на объективно наблюдаемых трудностях в установлении права на льготы по договору. Кроме того, в случае применения второго подхода крайне важно, чтобы возврат производился оперативно, особенно если на сумму возврата не начисляются проценты, поскольку любая неоправданная задержка в осуществлении такого возврата представляет собой прямые издержки для налогоплательщика. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

110. В отношении пункта 81 Швейцария считает, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях может, в зависимости от соответствующей концепции, противоречить духу статьи 7. (Перенумерован и изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

111. Соединенные Штаты оставляют за собой право, с определенными исключениями, облагать налогом своих граждан и резидентов, включая определенных бывших граждан и долгосрочных резидентов, без учета Конвенции. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

112. Канада оставляет за собой право ограничить образования или соглашения, охватываемые пунктом 2, теми, которые учреждены в одном из Договаривающихся государств. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

113. Франция оставляет за собой право в своих конвенциях не включать или изменять пункт 2 с тем, чтобы указать, в каких ситуациях Франция будет признавать налоговую прозрачность образований, расположенных в другом Договаривающемся государстве или в третьем государстве. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

114. Германия оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

115. Португалия оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции ввиду административных трудностей, вытекающих из некоторых решений, предложенных в докладе «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» ("The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships") (как указано в самом докладе в определенных случаях). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

116. Ирландия оставляет за собой право не включать пункт 3 в свои конвенции и изменить пункт 2 с тем, чтобы предусмотреть, что этот пункт не будет толковаться как затрагивающий право Договаривающегося государства облагать налогом своих собственных резидентов. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

117. Франция, Германия, Венгрия, Ирландия, Люксембург и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 3 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» ("The 2017 Update to the Model Tax Convention"), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Тогда как самые ранние конвенции в целом применялись к «гражданам» Договаривающихся государств, более поздние конвенции обычно применяются к «резидентам» одного или обоих Договаривающихся государств независимо от гражданства. Некоторые конвенции имеют еще более широкую сферу действия, поскольку они применяются более общим образом к «налогоплательщикам» Договаривающихся государств; поэтому они также применимы к лицам, которые, хотя и не проживают ни в одном из государств, тем не менее подлежат налогообложению в отношении части своего дохода или капитала в каждом из них. По практическим соображениям было сочтено предпочтительным предусмотреть, что Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Термин «резидент» определен в статье 4.»

Пункт 1 ранее был изменен 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1 был

внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затронувших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 1 имел следующую редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«1. Тогда как самые ранние конвенции в целом применялись к «гражданам» Договаривающихся государств, более поздние конвенции обычно применяются к «резидентам» одного или обоих Договаривающихся государств независимо от гражданства. Некоторые конвенции имеют еще более широкую сферу действия, поскольку они применяются более общим образом к «налогоплательщикам» Договаривающихся государств; поэтому они также применимы к лицам, которые, хотя и не проживают ни в одном из государств, тем не менее подлежат налогообложению в отношении части своего дохода или капитала в каждом из них. Конвенция предназначена для применения между государствами — членами ОЭСР, и по практическим соображениям было сочтено предпочтительным предусмотреть, что Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Термин «резидент» определен в статье 4.»

Пункт 1 ранее был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Тогда как более ранние Конвенции в целом применялись к «гражданам» Договаривающихся государств, недавние Конвенции обычно применяются к «резидентам» одного или обоих Договаривающихся государств без различия гражданства. Некоторые Конвенции имеют еще более широкую сферу действия, поскольку они применяются более общим образом к «налогоплательщикам» Договаривающихся государств; поэтому они также применимы к лицам, которые, хотя и не проживают ни в одном из государств, тем не менее подлежат налогообложению в отношении части своего дохода или капитала в каждом из них. Конвенция предназначена для применения между государствами — членами О.Э.С.Р., и по практическим соображениям было сочтено предпочтительным предусмотреть, что Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Напоминается, что значение термина «резидент» определено в статье 4, касающейся налогового местожительства.»

Пункт 2: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 2 и предшествующий ему

заголовок были удалены и добавлен новый пункт 2 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» ("The 2017 Update to the Model Tax Convention"), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 и заголовок, который ему предшествовал, имели следующую редакцию: «Применение Конвенции к товариществам

2. Внутреннее законодательство различается в режиме налогообложения партнерств. Эти различия создают различные трудности при применении налоговых Конвенций в отношении партнерств. Эти трудности анализируются в докладе Комитета по налоговым вопросам, озаглавленном «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам»,1 выводы которого включены ниже, а также в Комментарий к различным иным положениям Модельной налоговой конвенции. 1 Воспроизведен в Томе II на странице R(15)-1.»

Пункт 2 ранее был заменен 29 апреля 2000 г., когда второе предложение

пункта 2 Модели 1977 г. было включено в измененный пункт 3 и новый пункт 2 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Внутреннее законодательство различных стран — членов ОЭСР различается в режиме налогообложения партнерств. Основная проблема таких различий основана на том, что некоторые страны рассматривают партнерства как налогооблагаемые единицы (иногда даже как компании), тогда как другие страны не принимают во внимание партнерство и облагают налогом только отдельных партнеров в отношении их долей дохода партнерства.»

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 2 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 3: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был удален и новый

пункт 3 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Как обсуждается в том докладе, основной источник трудностей состоит в том, что некоторые страны рассматривают партнерства как налогооблагаемые единицы (иногда даже как компании), тогда как другие страны принимают то, что может быть названо подходом фискальной прозрачности, при котором партнерство игнорируется для налоговых целей и отдельные партнеры облагаются налогом в отношении их соответствующей доли дохода партнерства.»

Пункт 3 ранее был заменен 29 апреля 2000 г., когда часть предыдущего

пункта 3 была включена в пункт 5 и новый пункт 3 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Эти различия во взглядах имеют многие последствия для применения Конвенции в случае партнерств, особенно когда один или более партнеров не являются резидентами государства, в котором партнерство было создано или организовано. Во-

первых, возникает вопрос о том, может ли партнерство как таковое ссылаться на положения Конвенции. Когда партнерство рассматривается как компания или облагается налогом таким же образом, можно обоснованно утверждать, что партнерство является резидентом Договаривающегося государства, облагающего партнерство налогом, по основаниям, указанным в пункте 1 статьи 4, и поэтому, подпадая под сферу действия Конвенции, имеет право на льготы по Конвенции. В иных случаях, упомянутых в пункте 2 выше, в применении Конвенции к партнерству как таковому может быть отказано, по крайней мере если в Конвенции не предусмотрено специального правила, охватывающего партнерства.»

Пункт 3 был изменен 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

статье 1 был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Эти различия во взглядах имеют многие последствия для применения Конвенции в случае партнерств, особенно когда один или более партнеров не являются резидентами государства, в котором партнерство было создано или организовано. Во-первых, возникает вопрос о том, может ли партнерство как таковое ссылаться на положения Конвенции. Когда партнерство рассматривается как компания или облагается налогом таким же образом, можно обоснованно утверждать, что партнерство является резидентом Договаривающегося государства, облагающего партнерство налогом, по основаниям, указанным в пункте 1 статьи 4, и поэтому, подпадая под сферу действия Конвенции, имеет право на льготы по Конвенции. В иных случаях, упомянутых в пункте 2 выше, в применении Конвенции к партнерству как таковому может быть отказано, по крайней мере если в Конвенции не предусмотрено специального правила, охватывающего партнерства.»

Пункт 3 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 4: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 4 был удален и

новый пункт 4 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Первая трудность состоит в том, в какой мере партнерство как таковое имеет право на льготы по положениям Конвенции. Согласно статье 1, только лица, являющиеся резидентами Договаривающихся государств, имеют право на льготы по налоговой Конвенции, заключенной этими государствами. Хотя пункт 2 Комментария к статье 3 разъясняет, почему партнерство составляет лицо, партнерство не обязательно квалифицируется как резидент Договаривающегося государства по статье 4.»

Пункт 4 ранее был заменен 29 апреля 2000 г., когда пункт 4 был удален

и новый пункт 4 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Более того, различные правила Конвенции могут применяться в Договаривающихся государствах к доходу, полученному партнером от партнерства, в зависимости от подхода таких государств. В государствах, где партнерства рассматриваются как компании, распределения прибыли партнерам могут рассматриваться как дивиденды (пункт 3 статьи 10), тогда как для других государств вся прибыль партнерства, распределенная или нет, рассматривается как прибыль от предпринимательской деятельности партнеров (статья 7). Во многих государствах прибыль от

предпринимательской деятельности партнерств включает для налоговых целей все или некоторые специальные вознаграждения, выплачиваемые партнерством своим партнерам (такие как арендная плата, проценты, роялти, вознаграждение за услуги), тогда как в других государствах такие платежи не рассматриваются как прибыль от предпринимательской деятельности (статья 7), а подпадают под иные рубрики (в приведенных выше примерах: статьи 6, 11, 12, 14 и 15 соответственно).»

Пункт 4 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 5: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 5 был удален и

новый пункт 5 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Когда партнерство рассматривается как компания или облагается налогом таким же образом, оно является резидентом Договаривающегося государства, которое облагает партнерство налогом по основаниям, указанным в пункте 1 статьи 4, и поэтому имеет право на льготы по Конвенции. Когда, однако, партнерство рассматривается как фискально прозрачное в государстве, партнерство не является „подлежащим налогообложению“ в этом государстве в значении пункта 1 статьи 4 и поэтому не может быть его резидентом для целей Конвенции. В таком случае в применении Конвенции к партнерству как таковому было бы отказано, если бы в Конвенции не было предусмотрено специального правила, охватывающего партнерства. Когда в применении Конвенции таким образом отказано, партнеры должны иметь право в отношении их доли дохода партнерства на льготы, предусмотренные Конвенциями, заключенными государствами, резидентами которых они являются, в той мере, в какой доход партнерства относится к ним для целей налогообложения в их государстве резидентства (см. пункт 8.8 Комментария к статье 4).»

Пункт 5 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был изменен 17 июля 2008 г. путем

замены перекрестной ссылки на «пункт 8.4 Комментария к статье 4» на «пункт 8.7 Комментария к статье 4» докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 5 имел следующую редакцию:

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«5. Когда партнерство рассматривается как компания или облагается налогом таким же образом, оно является резидентом Договаривающегося государства, которое облагает партнерство налогом по основаниям, указанным в пункте 1 статьи 4, и поэтому имеет право на льготы по Конвенции. Когда, однако, партнерство рассматривается как фискально прозрачное в государстве, партнерство не является „подлежащим налогообложению“ в этом государстве в значении пункта 1 статьи 4 и поэтому не может быть его резидентом для целей Конвенции. В таком случае в применении Конвенции к партнерству как таковому было бы отказано, если бы в Конвенции не было предусмотрено специального правила, охватывающего партнерства. Когда в применении Конвенции таким образом отказано, партнеры должны иметь право в отношении их доли дохода партнерства на льготы, предусмотренные Конвенциями, заключенными государствами, резидентами которых они являются, в той мере, в какой доход партнерства относится к ним для целей налогообложения в их государстве резидентства (см. пункт 8.4 Комментария к статье 4).»

Пункт 5 был заменен 29 апреля 2000 г., когда он был удален и новый пункт 5

был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к

партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). Новый пункт 5 включил с изменениями второе предложение пункта 3 Модельной конвенции 1977 г. (см. историю пункта 3). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Наконец, капитал, инвестированный в партнерство, или отчуждение доли участия в партнерстве может рассматриваться, в зависимости от подхода, по пункту 2 статей 22 и 13 (постоянное представительство) или по пункту 4 статей 22 и 13 (другое движимое имущество).»

Пункт 5 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 6: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 6 был удален и новый

пункт 6 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Взаимосвязь между правом партнерства на льготы по налоговой Конвенции и правом партнеров порождает иные вопросы.»

Пункт 6 ранее был заменен 29 апреля 2000 г., когда пункт 6 был удален

и новый пункт 6 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Одновременное применение различных статей Конвенции в двух Договаривающихся государствах (или даже неприменение Конвенции в одном из них) может привести не только к двойному налогообложению, но также и к отсутствию налогообложения. Однако практическое применение конвенций об избежании двойного налогообложения, основанных или не основанных на Модельной конвенции, и обсуждения в Комитете по налоговым вопросам при подготовке Модельной конвенции 1977 г. показали, что мнения стран — членов ОЭСР слишком сильно различаются и что крайне трудно найти единообразное решение, которое было бы приемлемо для всех или даже для большого большинства стран-членов. Конвенция поэтому не содержит каких-либо специальных положений, относящихся к партнерствам. Договаривающиеся государства, однако, остаются свободными

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

рассмотреть проблемы партнерств в своих двусторонних переговорах и согласовать такие специальные положения, какие они могут счесть необходимыми и уместными.»

Пункт 6 был изменен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Одновременное применение различных статей Конвенции в двух Договаривающихся государствах (или даже неприменение Конвенции в одном из них) может привести не только к двойному налогообложению, но также и к отсутствию налогообложения. Однако практическое применение конвенций об избежании двойного налогообложения, основанных или не основанных на Проекте Конвенции 1963 г., и обсуждения по пересмотру Проекта Конвенции 1963 г. показали, что мнения стран — членов ОЭСР слишком сильно различаются и что крайне трудно найти единообразное решение, которое было бы приемлемо для всех или даже для большого большинства стран-членов. Конвенция поэтому не содержит каких-либо специальных положений, относящихся к партнерствам.

Договаривающиеся государства, однако, остаются свободными рассмотреть проблемы партнерств в своих двусторонних переговорах и согласовать такие специальные положения, какие они могут счесть необходимыми и уместными.»

Пункт 6 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 6.1: Удален 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.1 имел следующую редакцию: «6.1 Один вопрос состоит в том, какое воздействие применение положений Конвенции к партнерству может оказать на налогообложение партнеров. Когда партнерство рассматривается как резидент Договаривающегося государства, положения Конвенции, ограничивающие право другого Договаривающегося государства облагать партнерство налогом в отношении его дохода, не применяются для ограничения права этого другого государства облагать налогом партнеров, которые являются его собственными резидентами, в отношении их доли дохода партнерства. Некоторые государства могут пожелать включить в свои конвенции положение, которое прямо подтверждает право Договаривающегося государства облагать налогом партнеров-резидентов в отношении их доли дохода партнерства, которое рассматривается как резидент другого государства.»

Пункт 6.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада, озаглавленного «Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 6.2: Удален 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.2 имел следующую редакцию: «6.2 Другой вопрос состоит в воздействии положений Конвенции на право Договаривающегося государства облагать налогом доход, возникающий на его территории, когда право на льготы по одной или более чем одной Конвенции различается для партнеров и партнерства. Когда, например, государство источника рассматривает внутреннее партнерство как фискально прозрачное и поэтому облагает налогом партнеров в отношении

их долю дохода партнерства, партнер, являющийся резидентом государства, которое облагает партнерства налогом как компании, не смог бы претендовать на льготы по Конвенции между двумя государствами в отношении доли дохода партнерства, которую государство источника облагает налогом в его руках, поскольку этот доход, хотя и отнесен к лицу, претендующему на льготы по Конвенции, по законодательству государства источника, не отнесен аналогичным образом для целей определения налоговой обязанности по этой статье дохода в государстве резидентства этого лица.»

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 6.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships»

(«Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.3: Исключен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.3 имел следующую редакцию: «6.3 Результаты, описанные в предыдущем пункте, должны иметь место даже если, в соответствии с внутренним законодательством государства источника, партнерство не рассматривалось бы как прозрачное для налоговых целей, а как отдельное налогооблагаемое лицо, которому относился бы доход, при условии что партнерство фактически не рассматривается как резидент государства источника. Этот вывод основан на принципе, согласно которому государство источника должно учитывать в качестве части фактического контекста, в котором подлежит применению Конвенция, то, каким образом статья дохода, возникающая в его юрисдикции, рассматривается в юрисдикции лица, претендующего на льготы по Конвенции в качестве резидента. Для государств, которые не могли бы согласиться с таким толкованием Статьи, было бы возможно предусмотреть этот результат в специальном положении, которое позволило бы избежать возникающего потенциального двойного налогообложения в случаях, когда доход партнерства по-разному относится двумя государствами.»

Пункт 6.3 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships» («Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.4: Исключен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.4 имел следующую редакцию: «6.4 Когда, как описано в пункте 6.2, доход «прошел через» (flowed through) прозрачное партнерство к партнерам, которые обязаны уплачивать налог с этого дохода в государстве своего резидентства, тогда доход надлежащим образом рассматривается как «выплаченный» партнерам, поскольку именно им, а не партнерству, доход относится для целей определения их налоговой обязанности в их государстве резидентства. Следовательно, партнеры в этих обстоятельствах удовлетворяют условию, установленному в нескольких Статьях, о том, что соответствующий доход «выплачивается резиденту другого Договаривающегося государства». Аналогичным образом требование, установленное некоторыми другими Статьями, о том, что доход или прирост капитала «получается резидентом другого Договаривающегося государства», выполняется в обстоятельствах, описанных выше. Такое толкование позволяет избежать отказа в льготах по налоговым Конвенциям в отношении дохода партнерства на том основании, что ни партнерство, поскольку оно не является резидентом, ни партнеры, поскольку доход не выплачивается им непосредственно и не получается ими непосредственно, не могут претендовать на льготы по Конвенции в отношении этого дохода. Исходя из принципа, рассмотренного в пункте 6.3, условия о том, что доход выплачивается резиденту или получается резидентом, следует считать выполненными даже когда, в соответствии с внутренним законодательством государства источника, партнерство не рассматривалось бы как прозрачное для налоговых целей, при условии что партнерство фактически не рассматривается как резидент государства источника.»

Пункт 6.4 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого

доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships» («Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам»)

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

(принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.5: Исключен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.5 имел следующую редакцию: «6.5 Случаи с партнерствами, затрагивающие три государства, порождают сложные проблемы в отношении определения права на льготы по Конвенциям. Однако многие проблемы могут быть решены путем применения принципов, описанных в пунктах 6.2–6.4. Когда партнер является резидентом одного государства, партнерство учреждено в другом государстве, а партнер участвует в доходе партнерства, возникающем в третьем государстве, тогда партнер может претендовать на льготы по Конвенции между его государством резидентства и государством источника дохода в той мере, в какой доход партнерства относится к нему для целей налогообложения в его государстве резидентства. Если, кроме того, партнерство облагается налогом как резидент государства, в котором оно учреждено, то само партнерство может претендовать на льготы по Конвенции между государством, в котором оно учреждено, и государством источника. В таком случае «двойных льгот» государство источника не может устанавливать налогообложение, несовместимое с условиями любой из применимых Конвенций; поэтому, когда в двух Конвенциях предусмотрены разные ставки, применяется более низкая. Однако Договаривающиеся государства могут пожелать рассмотреть специальные положения для регулирования предоставления льгот по Конвенциям в ситуациях, подобных этим, с тем чтобы партнерство могло претендовать на льготы, а партнеры не могли предъявлять одновременные требования. Такие положения могли бы обеспечить надлежащее и упрощенное администрирование предоставления льгот. Никакие льготы не будут доступны по Конвенции между государством, в котором учреждено партнерство, и государством источника, если партнерство рассматривается как прозрачное для налоговых целей государством, в котором оно учреждено. Аналогичным образом никакие льготы не будут доступны по Конвенции между государством резидентства партнера и государством источника, если доход партнерства не относится к партнеру по налоговому законодательству государства резидентства. Если партнерство рассматривается как прозрачное для налоговых целей государством, в котором оно учреждено, а доход партнерства не относится к партнеру по налоговому законодательству государства резидентства партнера, государство источника может облагать налогом доход партнерства, относимый к партнеру, без ограничений.»

Пункт 6.5 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships» («Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.6: Исключен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.6 имел следующую редакцию: «6.6 Различия в том, как страны применяют подход налоговой прозрачности, могут создавать иные трудности для применения налоговых Конвенций. Когда государство считает, что партнерство не квалифицируется как резидент Договаривающегося

государства потому, что оно не обязано уплачивать налог, а партнеры обязаны уплачивать налог в своем государстве резидентства со своей доли дохода партнерства, ожидается, что это государство будет применять положения Конвенции так, как если бы партнеры получили доход непосредственно, с тем чтобы классификация дохода для целей правил распределения Статей 6–21 не изменялась тем фактом, что доход проходит через партнерство. Трудности могут, однако, возникать при применении положений, которые относятся к деятельности налогоплательщика, характеру налогоплательщика, отношениям между налогоплательщиком и другой стороной сделки. Некоторые из

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

этих трудностей рассматриваются в пункте 19.1 Комментария к Статье 5 и в пунктах 6.1 и 6.2 Комментария к Статье 15.»

Пункт 6.6 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships» («Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.7: Исключен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.7 имел следующую редакцию: «6.7 Наконец, ряд иных трудностей возникает, когда Договаривающиеся государства применяют различные правила Конвенции к доходу, полученному партнерством или его партнерами, в зависимости от внутреннего законодательства этих государств или их толкования положений Конвенции либо соответствующих фактов. Эти трудности относятся к более широкому вопросу конфликтов квалификации, который рассматривается в пунктах 32.1 и сл. и 56.1 и сл. Комментария к Статье 23.»

Пункт 6.7 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «The Application of the OECD Model Convention to Partnerships» («Применение Модельной конвенции ОЭСР к партнерствам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 6.8: Перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), и

предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.9: Перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), и

предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.10: Перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.11: Перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.12: Перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 26)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.13: Перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 27)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.14: Перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 28)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.15: Перенумерован как пункт 29 (см. историю пункта 29)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.16: Перенумерован как пункт 30 (см. историю пункта 30)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 6.17: Перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 31), и

предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.18: Перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 32)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.19: Перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 33)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.20: Перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 34)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.21: Перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35) и

изменен путем обновления перекрестных ссылок 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то время предшествующий заголовок был перемещен вместе с пунктом 6.21.

Пункт 6.22: Перенумерован как пункт 36 (см. историю пункта 36)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.23: Перенумерован как пункт 37 (см. историю пункта 37)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.24: Перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 38)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.25: Перенумерован как пункт 39 (см. историю пункта 39)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.26: Перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 40)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.27: Перенумерован как пункт 41 (см. историю пункта 41) и

изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.28: Перенумерован как пункт 42 (см. историю пункта 42) и

изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.29: Перенумерован как пункт 43 (см. историю пункта 43) и

изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.30: Перенумерован как пункт 44 (см. историю пункта 44)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.31: Перенумерован как пункт 45 (см. историю пункта 45)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 6.32: Перенумерован как пункт 46 (см. историю пункта 46)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.33: Перенумерован как пункт 47 (см. историю пункта 47) и

изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.34: Перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.35: Перенумерован как пункт 49 (см. историю пункта 49), и предшествующий

заголовок был перемещён вместе с ним 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.36: Перенумерован как пункт 50 (см. историю пункта 50)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.37: Перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.38: Перенумерован как пункт 52 (см. историю пункта 52)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.39: Перенумерован как пункт 53 (см. историю пункта 53)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 7: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 7 был изменён и

перенумерован как пункт 54 (см. историю пункта 54) и был добавлен новый пункт 7 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то же время заголовок, предшествовавший пункту 7, был перемещён вместе с ним.

Пункт 7.1: Исключён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7.1 имел следующую редакцию: «7.1 Налогоплательщики могут быть склонны злоупотреблять налоговым законодательством государства, используя различия между законами различных стран. Таким попыткам могут противодействовать положения или правила судебной практики, являющиеся частью внутреннего законодательства соответствующего государства. Такое государство тогда вряд ли согласится на положения двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения, которые имели бы своим результатом допущение злоупотребительных сделок, которые в противном случае предотвращались бы положениями и правилами такого рода, содержащимися в его внутреннем законодательстве. Кроме того, оно не пожелает применять свои двусторонние конвенции таким образом, который имел бы указанный результат.»

Пункт 7.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 8: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 8 был исключён и был

добавлен новый пункт 8 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Важно также отметить, что расширение сферы применения конвенций об избежании двойного налогообложения повышает риск злоупотреблений, облегчая использование искусственных юридических конструкций, направленных на обеспечение выгод как от налоговых преимуществ, доступных по определённому

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

внутреннему законодательству, так и от льгот по налогу, предусмотренных конвенциями об избежании двойного налогообложения.»

Пункт 8 ранее был заменён 28 января 2003 г., когда пункт 8 был

исключён и был добавлен новый пункт 8 отчётом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до января 2003 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Более того, расширение сети конвенций об избежании двойного налогообложения ещё более усиливает воздействие таких манёвров, делая возможным с помощью искусственных юридических конструкций пользоваться как налоговыми преимуществами, доступными по внутреннему законодательству, так и льготами по налогу, предусмотренными конвенциями об избежании двойного налогообложения.»

Пункт 8 был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Более того, расширение сети конвенций об избежании двойного налогообложения ещё более усиливает воздействие таких манёвров, делая возможным посредством создания обычно искусственных юридических конструкций пользоваться как налоговыми преимуществами, доступными по внутреннему законодательству, так и льготами по налогу, предусмотренными конвенциями об избежании двойного налогообложения.»

Пункт 8 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 9: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 9 был перенумерован как

пункт 56 (см. историю пункта 56) и был добавлен новый пункт 9 отчётом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.1: Исключён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 9.1 имел следующую редакцию: «9.1 Это ставит два фундаментальных вопроса, которые рассматриваются в следующих пунктах:

— должны ли льготы по налоговым конвенциям предоставляться, когда совершаются сделки, составляющие злоупотребление положениями этих конвенций (см. пункты 9.2 и последующие ниже); и

— противоречат ли специальные положения и правила судебной практики внутреннего законодательства Договаривающегося государства, направленные на предотвращение налоговых злоупотреблений, налоговым конвенциям (см. пункты 22 и последующие ниже).»

Пункт 9.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 9.2: Перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58) и

изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.3: Перенумерован как пункт 59 (см. историю пункта 59)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.4: Перенумерован как пункт 60 (см. историю пункта 60)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 9.5: Перенумерован как пункт 61 (см. историю пункта 61) и

изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.6: Перенумерован как пункт 62 (см. историю пункта 62) и

изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 10: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 10 был перенумерован как

пункт 63 (см. историю пункта 63) и был добавлен новый пункт 10 отчётом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 10.1: Перенумерован как пункт 64 (см. историю пункта 64)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 10.2: Перенумерован как пункт 65 (см. историю пункта 65)

21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 11: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 11 был исключён и был

добавлен новый пункт 11 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Дальнейший пример дают две особенно распространённые формы ненадлежащего использования Конвенции, которые рассматриваются в двух докладах Комитета по налоговым вопросам под названиями «Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний») и «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»).[1] Как указано в этих докладах, обеспокоенность, выраженная в пункте 9 выше, оказалась обоснованной, поскольку наблюдается растущая тенденция к использованию кондуитных компаний для получения льгот по договору, не предполагавшихся Договаривающимися государствами в их двусторонних переговорах. Это побудило всё большее число государств-членов вводить договорные положения (как общие, так и специальные) для противодействия злоупотреблениям и сохранения законодательства против избежания налогообложения в своём внутреннем праве. 1 Эти два доклада воспроизведены в томе II на страницах R(5)-1 и R(6)-1.»

Пункт 11 был изменён 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Ненадлежащее использование Конвенции рассматривается в двух докладах Комитета по налоговым вопросам под названиями «Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний») и «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»). Как указано в этих докладах, обеспокоенность, выраженная в пункте 9 выше, оказалась обоснованной, поскольку наблюдается растущая тенденция к использованию кондуитных компаний для получения льгот по договору, не предполагавшихся Договаривающимися государствами в их двусторонних переговорах. Это побудило всё большее число государств-членов вводить договорные положения (как общие, так и специальные) для противодействия злоупотреблениям и сохранения законодательства против избежания налогообложения в своём внутреннем праве.»

Пункт 11 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём замены сноски

к пункту отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. сноска имела следующую редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«1 Эти и два других доклада были опубликованы в 1987 г. под общим названием International Tax Avoidance and Evasion — Four Related Studies, в “Issues of International Taxation” No. 1, OECD, Paris, 1987.»

Пункт 11 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в

Комментарий к статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не

затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 11 имел следующую редакцию:

«11. Такое ненадлежащее использование Конвенции рассматривается в двух докладах Комитета по налоговым вопросам под названиями «Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний») и «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»). Как указано в этих докладах, обеспокоенность, выраженная в пункте 9 выше, оказалась обоснованной, поскольку наблюдается растущая тенденция к использованию кондуитных компаний для получения льгот по договору, не предполагавшихся Договаривающимися государствами в их двусторонних переговорах. Это побудило всё большее число государств-членов вводить договорные положения (как общие, так и специальные) для противодействия злоупотреблениям и сохранения законодательства против избежания налогообложения в своём внутреннем праве.»

Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. заменил пункт 11 Модельной

конвенции 1977 г., который был перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 28) отчётом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 12: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 12 был исключён и был

добавлен новый пункт 12 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Договорные положения, разработанные для охвата этих и иных форм злоупотребления, принимают различные формы. Ниже приведены примеры, почерпнутые из положений, которые были включены в двусторонние конвенции, заключённые государствами-членами. Они дают модели, которые участники переговоров по договору могли бы рассмотреть при поиске решения конкретных случаев. При обращении к ним следует учитывать:

— то обстоятельство, что эти положения не являются взаимоисключающими и что могут потребоваться различные положения для решения различных проблем;

— степень, в которой налоговые преимущества могут фактически быть получены посредством той или иной стратегии избежания налогообложения;

— правовой контекст в обоих Договаривающихся государствах и, в частности, степень, в которой внутреннее законодательство уже обеспечивает надлежащий ответ на эту стратегию избежания налогообложения, и

— степень, в которой добросовестная (bona fide) экономическая деятельность может быть непреднамеренно лишена права на льготы такими положениями.»

Пункт 12 был изменён 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Было рассмотрено несколько решений, однако по причинам, изложенным в вышеупомянутых докладах, окончательные тексты не были разработаны, строгие рекомендации относительно обстоятельств, в которых они должны применяться, не были даны, и исчерпывающий перечень таких возможных контрмер не был приведён. Приводимые ниже тексты предназначены лишь в качестве предлагаемых ориентиров, которые участники переговоров по договору могли бы

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

рассмотреть при поиске решения конкретных случаев. При обращении к ним следует учитывать:

— степень, в которой налоговые преимущества могут фактически быть получены кондуитными компаниями;

— правовой контекст в обоих Договаривающихся государствах, и

— степень, в которой добросовестная (bona fide) экономическая деятельность может быть непреднамеренно лишена права на льготы такими положениями.»

Пункт 12 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слов

«the extent to which» словами «the scope of» в третьем подпункте, когда был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. третий подпункт пункта 12 имел следующую редакцию: «— сфера добросовестной (bona fide) экономической деятельности может быть непреднамеренно лишена права на льготы такими положениями.»

Пункт 12 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 22 предыдущего доклада под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 13: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 13 и предшествовавший ему

заголовок были исключены и был добавлен новый пункт 13 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 13 и предшествовавший ему заголовок имели следующую редакцию: «Случаи кондуитных компаний

13. Многие страны пытались решить проблему кондуитных компаний, и для этой цели были разработаны различные подходы. Одним из решений было бы отказать в льготах по договору компании, которая не принадлежит, прямо или косвенно, резидентам того государства, резидентом которого является сама компания. Например, такое положение о «сквозном» подходе (look-through) могло бы иметь следующую формулировку: Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, не имеет права на освобождение от налогообложения по настоящей Конвенции в отношении любой статьи дохода, прироста капитала или прибыли, если

она принадлежит или контролируется прямо либо через одну или несколько компаний, где бы те ни были резидентами, лицами, которые не являются резидентами Договаривающегося государства. Договаривающиеся государства, желающие принять такое положение, могут также пожелать в ходе своих двусторонних переговоров определить критерии, согласно которым компания считалась бы принадлежащей нерезидентам или контролируемой ими.»

Пункт 13 был изменен, а предшествующий ему заголовок добавлен

28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по налоговым договорам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Решением проблемы кондуитных компаний было бы отказать в льготах по договору компании, которая не принадлежит, прямо или косвенно, резидентам того государства, резидентом которого является сама компания. Например, такое положение о «сквозном» подходе (look-through) могло бы иметь следующую формулировку: «Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, не имеет права на освобождение от налогообложения по настоящей Конвенции в отношении любой статьи дохода, прироста капитала или прибыли, если она принадлежит или контролируется прямо либо через одну или несколько компаний, где бы те ни были резидентами, лицами, которые не являются резидентами Договаривающегося государства.»

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Договаривающиеся государства, желающие принять такое положение, могут также пожелать в ходе своих двусторонних переговоров определить критерии, согласно которым компания считалась бы принадлежащей нерезидентам или контролируемой ими.»

Пункт 13 ранее был изменен 21 сентября 1995 г. путем исключения слов

«в той мере, в какой компания» из первого предложения, когда был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. первое предложение пункта 13 имело следующую редакцию: «13. Решением проблемы кондуитных компаний было бы отказать в льготах по договору компании в той мере, в какой компания не принадлежит, прямо или косвенно, резидентам того государства, резидентом которого является сама компания.»

Пункт 13 ранее был изменен 31 марта 1994 г. путем замены слов «упомянутого

первым государства» словами «Договаривающегося государства» в конце предлагаемого положения докладом под названием «1994 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года»), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г.

пункт 13 имел следующую редакцию:

«13. Решением проблемы кондуитных компаний было бы отказать в льготах по договору компании в той мере, в какой компания не принадлежит, прямо или косвенно, резидентам того государства, резидентом которого является сама компания. Например, такое положение о «сквозном» подходе (look-through) могло бы иметь следующую формулировку: «Компания, которая является резидентом Договаривающегося государства, не имеет права на освобождение от налогообложения по настоящей Конвенции в отношении любой статьи дохода, прироста капитала или прибыли, если только она не принадлежит и не контролируется прямо либо через одну или несколько компаний, где бы те ни были резидентами, лицами, которые не являются резидентами упомянутого первым государства.» Договаривающиеся государства, желающие принять такое

положение, могут также пожелать в ходе своих двусторонних переговоров определить критерии, согласно которым компания считалась бы принадлежащей нерезидентам или контролируемой ими.»

Пункт 13 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 23 предшествующего доклада под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 14: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 14 был удален и добавлен

новый пункт 14 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. «Сквозной подход» (look-through approach), лежащий в основе вышеприведенного положения, представляется адекватной основой для договоров со странами, в которых отсутствует налогообложение или оно очень низкое и где обычно осуществляется мало существенной предпринимательской деятельности. Даже в этих случаях может оказаться необходимым изменить положение либо заменить его другим, с тем чтобы защитить добросовестную (bona fide) предпринимательскую деятельность.»

Пункт 14 был изменен 28 января 2003 г. путем добавления слов «лежащий в основе

вышеприведенного положения» докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по налоговым договорам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. «Сквозной подход» (look-through approach) представляется адекватной основой для договоров со странами, в которых отсутствует налогообложение или оно очень низкое и где обычно осуществляется мало существенной предпринимательской деятельности. Даже в этих случаях может оказаться необходимым изменить положение либо заменить его другим, с тем чтобы защитить добросовестную (bona fide) предпринимательскую деятельность.»

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 14 ранее был изменен 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1

был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 14 имел следующую редакцию:

«14. «Сквозной подход» (look-through approach) представляется адекватной основой для договоров со странами, в которых отсутствует налогообложение или оно очень низкое и где обычно осуществляется мало существенной предпринимательской деятельности. Даже в этих случаях было бы необходимо изменить положение либо заменить его другим, с тем чтобы защитить добросовестную (bona fide) предпринимательскую деятельность.»

Пункт 14 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 25 предшествующего доклада под названием «Double Taxation Conventions and

the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 15: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 15 был удален и добавлен

новый пункт 15 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Общие положения «при условии налогообложения» (subject-to-tax) предусматривают, что льготы по договору в государстве источника предоставляются только в том случае, если соответствующий доход облагается налогом в государстве резидентства. Это в основном соответствует цели налоговых договоров, а именно избежанию двойного налогообложения. Однако по ряду причин Модельная конвенция не рекомендует такое общее положение. Хотя это представляется адекватным применительно к обычным международным отношениям, подход «при условии налогообложения» вполне мог бы быть принят в типичной кондуитной ситуации. Охранительное положение такого рода могло бы иметь следующую формулировку: Если доход, возникающий в Договаривающемся государстве, получен компанией — резидентом другого Договаривающегося государства и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства,

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

b) осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль такой компании, любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или снижение налога, применяется только к доходу, который облагается налогом в упомянутом последним государстве по обычным правилам его налогового законодательства. Понятие «существенная доля участия» может быть дополнительно уточнено при разработке двусторонней конвенции. Договаривающиеся государства могут, например, выразить его как процент капитала или прав голоса компании.»

Пункт 15 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 17.

В эту дату пункт 15 был изменен и перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 21), а пункт 17 был перенумерован в пункт 15 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по налоговым договорам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 17 был изменен 23 октября 1997 г. путем замены слова «и» словом «или» в

конце подпункта a) предлагаемого положения, включенного в данный пункт, докладом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г.

подпункт a) предлагаемого положения, включенного в пункт 17, имел следующую

редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«a) имеют прямо или косвенно либо через одну или несколько компаний, где бы те ни были резидентами, существенную долю участия в такой компании в форме участия или иным образом, и.»

Пункт 17 ранее был изменен 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1

был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. Изменение заменило слова «только если соответствующий доход» словами «только если доход» в первом предложении и заменило слова «в виде определенного процента» словами «как процент» в первом предложении.

Пункт 17 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 29 предшествующего доклада под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 16: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 16 был удален и добавлен

новый пункт 16 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Подход «при условии налогообложения» (subject-to-tax), по-видимому, имеет определенные достоинства. Он может применяться в случае государств с хорошо развитой экономической структурой и сложным налоговым законодательством. Однако будет необходимо дополнить это положение путем включения в договор положений о добросовестности (bona fide), с тем чтобы обеспечить необходимую гибкость (см. пункт 19 ниже); более того, такой подход не обеспечивает адекватной защиты от сложных схем уклонения от налогообложения, таких как «стратегии ступенчатого типа» (stepping-stone strategies).»

Пункт 16 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 18.

В эту дату пункт 16 был перенумерован в пункт 21.1 (см. историю пункта 21.1), а пункт 18 был перенумерован в пункт 16 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по налоговым договорам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 18 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 36 предшествующего доклада под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 17: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 17 был удален и добавлен

новый пункт 17 вместе с предшествующим ему заголовком докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report» («Предотвращение предоставления льгот по налоговым договорам в ненадлежащих обстоятельствах, Мера 6 — Итоговый доклад»), одобренного «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Подходы, упомянутые выше, во многих отношениях неудовлетворительны. Они отсылают к изменяющемуся и сложному налоговому законодательству Договаривающихся государств, а не к договоренностям, порождающим ненадлежащее использование конвенций. Было предложено решать проблему кондуитов более прямым способом путем включения положения, которое выделяло бы случаи ненадлежащего использования со ссылкой на сами кондуитные соглашения (канальный подход — channel approach). Такое положение могло бы иметь следующую формулировку: Если доход, возникающий в

Договаривающемся государстве, получен компанией, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, и одно или несколько лиц, которые не являются резидентами этого другого Договаривающегося государства

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

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

b) осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль такой компании, любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или снижение налога, не применяется, если более 50 процентов такого дохода используется для удовлетворения требований таких лиц (включая проценты, роялти, расходы на разработку, рекламу, первоначальные и командировочные расходы, а также амортизацию любых видов активов предпринимательской деятельности, включая амортизацию по нематериальным благам и процессам).»

Пункт 17 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 19. В эту

дату пункт 17 был перенумерован в пункт 15 (см. историю пункта 15), а

пункт 19 был перенумерован в пункт 17 докладом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по налоговым договорам») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 19 был изменен 23 октября 1997 г. путем замены слова «и» словом «или» в

конце подпункта a) предлагаемого положения, включенного в данный пункт, докладом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г.

подпункт a) предлагаемого положения, включенного в пункт 19, имел следующую

редакцию: «a) имеют прямо или косвенно либо через одну или несколько компаний, где бы те ни были резидентами, существенную долю участия в такой компании в форме участия или иным образом, и.»

Пункт 19 ранее был изменен 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1

был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. Это включало замену слова «which» словом «that» в третьем предложении и исключение «, etc» в конце пункта.

Пункт 19 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 37 предшествующего доклада под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 18: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 18 был удален и добавлен

новый пункт 18 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября

2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report» («Предотвращение предоставления льгот по налоговым договорам в ненадлежащих обстоятельствах, Мера 6 — Итоговый доклад»), одобренного «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 18 имел следующую редакцию:

«18. Положение такого рода представляется единственным эффективным способом борьбы с устройствами «ступенчатого типа» (stepping-stone). Оно встречается в двусторонних договорах, заключенных Швейцарией и Соединенными Штатами, и его принцип, по-видимому, также лежит в основе швейцарских положений против ненадлежащего использования налоговых договоров определенными видами швейцарских компаний. Государства, рассматривающие возможность включения оговорки такого рода в свою конвенцию, должны иметь в виду, что она может охватывать обычные предпринимательские операции

и поэтому должна была быть дополнена оговоркой bona fide.»

Пункт 18 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 20.

В эту дату пункт 18 был перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16), а пункт 20 был перенумерован как пункт 18 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

28 января 2003 г. на основе другого доклада под названием «Ограничение права на получение договорных льгот» («Restricting the Entitlement to Treaty Benefits») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 20 был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слова «which» словом

«that» в первом предложении 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста.

Пункт 20 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 41 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» («Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 19: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 19 был удалён и

новый пункт 19 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад» («Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report»), одобренного «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 19 имел следующую редакцию:

«19. Описанные выше решения носят общий характер, и их необходимо сопровождать специальными положениями, обеспечивающими предоставление договорных льгот в добросовестных (bona fide) случаях. Такие положения могут иметь следующую формулировку:

a) Общая оговорка bona fide «Предшествующие положения не применяются, если компания докажет, что основная цель компании, ведение ею предпринимательской деятельности и приобретение или сохранение ею пакета акций или иного имущества, из которого извлекается соответствующий доход, обусловлены разумными деловыми основаниями и не имеют в качестве основной цели получение каких-либо льгот по настоящей Конвенции.»

b) Положение об активности «Предшествующие положения не применяются, если компания осуществляет существенную предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, и устранение налогообложения, заявляемое в отношении другого Договаривающегося государства, касается дохода, связанного с такой деятельностью.»

c) Положение о сумме налога «Предшествующие положения не применяются, если заявляемое снижение налога не превышает налог, фактически взимаемый Договаривающимся государством, резидентом которого является компания.»

d) Положение о фондовой бирже «Предшествующие положения не применяются к компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, если основной класс её акций зарегистрирован на признанной фондовой бирже в Договаривающемся государстве или если такая компания полностью принадлежит — прямо или через одну или несколько компаний, каждая из которых является резидентом первого упомянутого государства, — компании, которая является резидентом первого упомянутого государства и основной класс акций которой так зарегистрирован.»

e) Положение об альтернативном устранении налогообложения «В случаях, когда оговорка против злоупотреблений относится к нерезидентам Договаривающегося государства, может быть предусмотрено, что данный термин «не считается включающим

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

резидентов третьих государств, имеющих действующие конвенции об избежании двойного налогообложения доходов с Договаривающимся государством, от которого заявляется устранение налогообложения, и такие конвенции предусматривают устранение налогообложения не менее благоприятное, чем устранение налогообложения, заявляемое по настоящей Конвенции.» Эти положения иллюстрируют возможные подходы. Конкретная формулировка положений, подлежащих включению в конкретный договор, зависит от общего подхода, принятого в этом договоре, и должна определяться на двусторонней основе. Кроме того, если компетентные органы Договаривающихся государств обладают полномочиями применять дискреционные положения, может быть сочтено целесообразным включить дополнительное правило, которое предоставляло бы компетентному органу государства источника усмотрение разрешить льготы по Конвенции резиденту другого государства даже в случае, если этот резидент не проходит ни один из описанных выше тестов.»

Пункт 19 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 21.

В эту дату пункт 19 был перенумерован как пункт 17 (см. историю пункта 17), а пункт 21 был перенумерован как пункт 19 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого доклада под названием «Ограничение права на получение договорных льгот» («Restricting the Entitlement to Treaty Benefits») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 21 был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 21 имел следующую редакцию: «21. Описанные выше решения носят общий характер, и их необходимо сопровождать специальными положениями, обеспечивающими предоставление договорных льгот в добросовестных (bona fide) случаях. Такие положения могут иметь следующую формулировку:

a) Общая оговорка bona fide «Предшествующие положения не применяются, если компания докажет, что основная цель компании, ведение ею предпринимательской деятельности и приобретение или сохранение ею пакета акций или иного имущества, из которого извлекается соответствующий доход, обусловлены разумными деловыми основаниями и не имеют в качестве основной цели получение каких-либо льгот по настоящей Конвенции.»

b) Положение об активности «Предшествующие положения не применяются, если компания осуществляет существенную предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, и устранение налогообложения, заявляемое в отношении другого Договаривающегося государства, касается дохода, связанного с такой деятельностью.»

c) Положение о сумме налога «Предшествующие положения не применяются, если заявляемое снижение налога не превышает налог, фактически взимаемый Договаривающимся государством, резидентом которого является компания.»

d) Положение о фондовой бирже «Предшествующие положения не применяются к компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, если основной класс её акций зарегистрирован на признанной фондовой бирже в Договаривающемся государстве или если такая компания полностью принадлежит — прямо или через одну или несколько компаний, каждая из которых является резидентом первого упомянутого государства, — компании, которая является резидентом первого упомянутого государства и основной класс акций которой так зарегистрирован.»

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

e) Положение об альтернативном устранении налогообложения «В случаях, когда оговорка против злоупотреблений относится к нерезидентам Договаривающегося государства, может быть предусмотрено, что данный термин «не считается включающим резидентов третьих государств, имеющих действующие конвенции об избежании двойного налогообложения доходов с Договаривающимся государством, от которого заявляется устранение налогообложения, и такие конвенции предусматривают устранение налогообложения не менее благоприятное, чем устранение налогообложения, заявляемое по настоящей Конвенции».» Эти положения иллюстрируют возможные подходы. Конкретная формулировка положений, подлежащих включению в конкретный договор, зависит от общего подхода, принятого в этом договоре, и должна определяться на двусторонней основе. Кроме того, если компетентные органы Договаривающихся государств обладают полномочиями применять дискреционные положения, может быть сочтено целесообразным включить дополнительное правило, которое предоставляло бы компетентному органу государства источника усмотрение разрешить льготы по Конвенции резиденту другого государства даже в случае, если этот резидент не проходит ни один из описанных выше тестов.»

Пункт 21 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 42 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» («Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies») (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 20: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 20 был удалён и

новый пункт 20 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад» («Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report»), одобренного

«Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 20 имел следующую редакцию:

«20. Хотя предшествующие пункты определяют различные подходы к решению кондуитных ситуаций, каждый из них касается отдельного аспекта проблемы, обычно именуемой договорным шоппингом («покупкой» договора, treaty shopping). Государства, желающие урегулировать этот вопрос всеобъемлющим образом, могут рассмотреть следующий пример подробных положений об ограничении льгот, направленных на предотвращение получения лицами, не являющимися резидентами ни одного из Договаривающихся государств, льгот по Конвенции посредством использования организации, которая в иных отношениях квалифицировалась бы как резидент одного из этих государств, имея в виду, что могут потребоваться адаптации и что многие государства предпочитают иные подходы к противодействию договорному шоппингу:

1. Если иное не предусмотрено настоящей статьёй, резидент Договаривающегося государства, получающий доход из другого Договаривающегося государства, имеет право на все льготы настоящей Конвенции, иным образом предоставляемые резидентам Договаривающегося государства, только если такой резидент является «квалифицированным лицом», как определено в пункте 2, и отвечает иным условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

2. Резидент Договаривающегося государства является квалифицированным лицом за финансовый год только если такой резидент является либо:

a) физическим лицом;

b) квалифицированным государственным образованием;

c) компанией, если (i) основной класс её акций котируется на признанной фондовой бирже, указанной в подпункте a) или b) пункта 6, и регулярно обращается на одной или нескольких признанных фондовых биржах, или

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

(ii) не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций компании принадлежит прямо или косвенно пяти или меньшему числу компаний, имеющих право на льготы согласно подразделу (i) настоящего подпункта, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом любого из Договаривающихся государств;

d) благотворительной или иной освобождённой от налогообложения организацией, при условии, что в случае пенсионного траста или любой иной организации, созданной исключительно для предоставления пенсионных или иных аналогичных выплат, более 50 процентов бенефициаров, членов или участников такого лица составляют физические лица — резиденты любого из Договаривающихся государств; или

e) лицом иным, чем физическое лицо, если: (i) не менее чем в течение половины дней финансового года лица, являющиеся квалифицированными лицами в силу подпункта a), b) или d) либо подраздела c) (i) настоящего пункта, владеют прямо или косвенно не менее чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций или иных бенефициарных интересов в таком лице, и (ii) менее 50 процентов валового дохода такого лица за налоговый год выплачивается или начисляется прямо или косвенно лицам, которые не являются резидентами любого из Договаривающихся государств, в форме платежей, которые подлежат вычету для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в государстве резидентства такого лица (но не включая платежи на условиях «вытянутой руки» в рамках обычной предпринимательской деятельности за услуги или материальное имущество, а также платежи в отношении финансовых обязательств перед банком, при условии, что если такой банк не является резидентом Договаривающегося государства, такой платёж относится к постоянному представительству этого банка, расположенному в одном из Договаривающихся государств).

3. a) Резидент Договаривающегося государства будет иметь право на льготы Конвенции в отношении статьи дохода, полученного из другого государства, независимо от того, является ли

резидент квалифицированным лицом, если резидент активно осуществляет предпринимательскую деятельность в первом упомянутом государстве (иную, чем деятельность по осуществлению или управлению инвестициями за собственный счёт резидента, за исключением случаев, когда эта деятельность представляет собой банковскую, страховую деятельность или деятельность с ценными бумагами, осуществляемую банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером ценных бумаг), доход, полученный из другого Договаривающегося государства, получен в связи с такой деятельностью или является побочным по отношению к ней, и этот резидент отвечает иным условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

b) Если резидент или любое из его ассоциированных предприятий осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, которая порождает статью дохода, подпункт a) применяется к такой статье только если предпринимательская деятельность в первом упомянутом государстве является существенной по отношению к предпринимательской деятельности, осуществляемой в другом государстве. Является ли предпринимательская деятельность существенной для целей настоящего пункта, определяется на основе всех фактов и обстоятельств.

c) При определении того, осуществляет ли лицо активно предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве согласно подпункту a), деятельность, осуществляемая партнёрством, в котором это лицо является партнёром, и деятельность, осуществляемая лицами, связанными с таким лицом, считаются осуществляемыми таким лицом. Лицо считается связанным с другим лицом, если одно владеет не менее чем 50 процентами бенефициарного интереса в другом (или, в случае компании, не менее чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) либо другое лицо владеет прямо или косвенно не

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

менее чем 50 процентами бенефициарного интереса (или, в случае компании, не менее чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) в каждом лице. В любом случае лицо считается связанным с другим лицом, если на основе всех фактов и обстоятельств одно контролирует другое либо оба находятся под контролем одного и того же лица или одних и тех же лиц.

4. Несмотря на предшествующие положения настоящей статьи, если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, или компания, контролирующая такую компанию, имеет в обращении класс акций,

a) который подпадает под условия или иные договорённости, дающие его держателям право на долю дохода компании, полученного из другого Договаривающегося государства, большую, чем доля, которую такие держатели получили бы при отсутствии таких условий или договорённостей («непропорциональная часть дохода»); и

b) 50 или более процентов голосующей силы и стоимости которого принадлежит лицам, не являющимся квалифицированными лицами, льготы настоящей Конвенции не применяются к непропорциональной части дохода.

5. Резиденту Договаривающегося государства, который не является квалифицированным лицом согласно положениям пункта 2 и не имеет права на льготы согласно пункту 3 или 4, тем не менее предоставляются льготы Конвенции, если компетентный орган того другого Договаривающегося государства определяет, что учреждение, приобретение или поддержание такого лица и ведение его операций не имели в качестве одной из своих основных целей получение льгот по Конвенции.

6. Для целей настоящей статьи термин «признанная фондовая биржа» означает:

a) в государстве A ……..;

b) в государстве B ……..; и

c) любую иную фондовую биржу, которую компетентные органы согласятся признать для целей настоящей статьи.»

Пункт 20 был заменён 28 января 2003 года, когда пункт 20 был перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18) и новый пункт 20 был добавлен докладом

под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 года).

Пункт 21: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 21 и предшествующий ему

заголовок были удалены и новый пункт 21 был добавлен докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 28 января 2003 года и до 21 ноября 2017 года пункт 21 имел следующую редакцию: «Положения, направленные на организации, пользующиеся преференциальными налоговыми режимами

21. Определённые виды компаний, пользующиеся налоговыми привилегиями в своём государстве резидентства, способствуют кондуитным соглашениям и поднимают вопрос о вредной налоговой практике. Когда компании, освобождённые от налогообложения (или почти освобождённые от налогообложения), могут быть выделены по особым правовым характеристикам, ненадлежащее использование налоговых договоров может быть предотвращено путём отказа таким компаниям в льготах по налоговым договорам (подход исключения). Поскольку такие привилегии предоставляются главным образом определённым видам компаний, как они определены в

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

торговом праве или в налоговом законодательстве страны, наиболее радикальным решением было бы исключить такие компании из сферы действия договора. Другим решением было бы включить охранительную оговорку, которая применялась бы к доходу, полученному или выплаченному такими компаниями, и которая могла бы быть сформулирована следующим образом: Никакое положение Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или снижение налога, не применяется к доходу, полученному или выплаченному компанией, как она определена в разделе ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции. Сфера применения этого положения могла бы быть ограничена путём ссылки только на определённые виды дохода, такие как дивиденды, проценты, прирост капитала или вознаграждение директоров. При таких положениях компании соответствующего вида сохраняли бы право на защиту, предоставляемую Статьёй 24 (Недискриминация), и на льготы Статьи 25 (Процедура взаимного согласования), и на них распространялись бы положения Статьи 26 (Обмен информацией).”

Пункт 21 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 15.

В эту дату пункт 21 был перенумерован в пункт 19 (см. историю пункта 19), пункт 15 был изменён и перенумерован в пункт 21, а заголовок, предшествующий пункту 21, был добавлен докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 15 читался следующим образом: “15. Кондуитные ситуации могут создаваться путём использования компаний, освобождённых от налогообложения (или почти освобождённых от налогообложения), которые могут быть выделены по особым правовым характеристикам. Ненадлежащее использование налоговых договоров может тогда быть предотвращено путём отказа таким компаниям в льготах по налоговым договорам (подход

исключения). Основные случаи — это определённые виды компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в своём государстве резидентства, что фактически придаёт им статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются главным образом определённым видам компаний, как они определены в торговом праве или в налоговом законодательстве страны, наиболее радикальным решением было бы исключить такие компании из сферы действия договора. Другим решением было бы включить охранительную оговорку, такую как следующая: “Никакое положение Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или снижение налога, не применяется к доходу, полученному или выплаченному компанией, как она определена в Разделе ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции.” Сфера применения этого положения могла бы быть ограничена путём ссылки только на определённые виды дохода, такие как дивиденды, проценты, прирост капитала или вознаграждение директоров. При таких положениях компании соответствующего вида сохраняли бы право на защиту, предоставляемую Статьёй 24 (недискриминация), и на льготы Статьи 25 (процедура взаимного согласования), и на них распространялись бы положения Статьи 26 (обмен информацией).”

Пункт 15 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём удаления слов «в той мере,

в какой это касается дохода, выплачиваемого компанией» в первой строке последней части пункта, докладом под названием «Обновление 1997 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 15 читался следующим образом: “15. Кондуитные ситуации могут создаваться путём использования компаний, освобождённых от налогообложения (или почти освобождённых от налогообложения), которые могут быть выделены по особым правовым характеристикам. Ненадлежащее использование налоговых договоров может тогда быть предотвращено путём отказа таким компаниям в льготах по налоговым договорам (подход исключения). Основные случаи — это определённые виды компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в своём государстве резидентства, что фактически придаёт им

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются главным образом определённым видам компаний, как они определены в торговом праве или в налоговом законодательстве страны, наиболее радикальным решением было бы исключить такие компании из сферы действия договора. Другим решением было бы включить охранительную оговорку, такую как следующая: “Никакое положение Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или снижение налога, не применяется к доходу, полученному или выплаченному компанией, как она определена в Разделе ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции.” Сфера применения этого положения, в той мере, в какой это касается дохода, выплачиваемого компанией, могла бы быть ограничена путём ссылки только на определённые виды дохода, такие как дивиденды, проценты, прирост капитала или вознаграждение директоров. При таких положениях компании соответствующего вида сохраняли бы право на защиту, предоставляемую Статьёй 24 (недискриминация), и на льготы Статьи 25 (процедура взаимного согласования), и на них распространялись бы положения Статьи 26 (обмен информацией).”

Пункт 15 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слова

«which» на «that» в первом предложении 21 сентября 1995 г., когда в

Комментарий к Статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших

смысл текста.

Пункт 15 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 26 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 21.1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21.1 читался следующим образом: “21.1 Положения об исключении ясны, и их применение просто, хотя в некоторых случаях они могут требовать административной помощи. Они являются важным инструментом, с помощью которого государство, создавшее специальные привилегии в своём налоговом законодательстве, может воспрепятствовать использованию этих привилегий в связи с ненадлежащим использованием налоговых договоров, заключённых этим государством.”

Пункт 21.1 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 16.

В эту дату пункт 16 был перенумерован в пункт 21.1 докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 16 был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слова «which» на

«that» во втором предложении, когда в Комментарий к Статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 16 читался следующим образом: “16. Положения об исключении ясны, и их применение просто, хотя в некоторых случаях они могут требовать административной помощи. Они являются важным инструментом, с помощью которого государство, которое создало специальные привилегии в своём налоговом законодательстве, может воспрепятствовать использованию этих привилегий в связи с ненадлежащим использованием налоговых договоров, заключённых этим государством.”

Пункт 16 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 28 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 21.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21.2 читался следующим образом: “21.2 Когда невозможно или нецелесообразно идентифицировать компании, пользующиеся налоговыми привилегиями, путём ссылки на их особые правовые характеристики, необходима более общая формулировка. Следующее положение направлено на отказ в льготах по Конвенции структурам, которые в иных отношениях квалифицировались бы как резиденты Договаривающегося государства, но которые пользуются в этом государстве преференциальным налоговым режимом, ограниченным структурами, принадлежащими иностранным лицам (т. е. недоступным структурам, принадлежащим резидентам этого государства): Любая компания, траст или товарищество, являющиеся резидентом Договаривающегося государства и фактическое право на которые принадлежит или которые контролируются прямо или косвенно одним или несколькими лицами, не являющимися резидентами этого государства, не имеют права на льготы по настоящей Конвенции, если сумма налога, взимаемого с дохода или капитала компании, траста или

товарищества этим государством (после учёта любого снижения или зачёта суммы налога любым образом, включая возврат, возмещение, взнос, кредит или скидку компании, трасту или товариществу либо любому другому лицу), существенно ниже суммы, которая взималась бы этим государством, если бы все акции акционерного капитала компании или все доли участия в трасте или товариществе, в зависимости от случая, фактическое право на которые принадлежало бы одному или нескольким резидентам этого государства."

Пункт 21.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление 2002 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 21.3: Удалён вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21.3 и предшествующий ему заголовок читались следующим образом: "Положения, направленные на отдельные виды дохода 21.3 Следующее положение направлено на отказ в льготах по Конвенции в отношении дохода, который облагается низким налогом или не облагается налогом в соответствии с преференциальным налоговым режимом:

1. Льготы по настоящей Конвенции не применяются к доходу, который может в соответствии с другими положениями Конвенции облагаться налогом в Договаривающемся государстве и который получен от деятельности, осуществление которой не требует существенного присутствия в этом государстве, включая:

a) такую деятельность, связанную с банковским делом, судоходством, финансированием, страхованием или деятельностью в сфере электронной коммерции; или

b) деятельность, связанную со штаб-квартирой или координационным центром либо аналогичными соглашениями, обеспечивающими администрирование компании или группы, финансирование или иную поддержку; или

c) деятельность, порождающую пассивный доход, такой как дивиденды, проценты и роялти, когда по законам или административной практике этого государства такой доход облагается преференциально и в отношении него информация пользуется режимом конфиденциальности, препятствующим эффективному обмену информацией.

2. Для целей пункта 1 доход облагается налогом на льготных условиях в Договаривающемся государстве, если, помимо случаев, обусловленных предшествующими статьями настоящего Соглашения, статья дохода:

a) освобождается от налога; или

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

b) облагается налогом у налогоплательщика, однако по ставке налога, которая ниже ставки, применимой к эквивалентной статье дохода, облагаемой налогом у аналогичных налогоплательщиков, являющихся резидентами этого государства; или

c) пользуется кредитом (зачетом), скидкой (rebate) или иной уступкой или льготой, предоставляемой прямо или косвенно в отношении этой статьи дохода, иной, чем кредит (зачет) в отношении уплаченного иностранного налога.»

Пункт 21.3 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 28 января 2003 г.

докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 21.4: Удалён вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21.4 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Правила против злоупотреблений, касающиеся налогообложения у источника конкретных видов дохода 21.4 Следующее положение имеет своим эффектом отказ в льготах по конкретным статьям конвенции, которые ограничивают налогообложение у источника, когда сделки были заключены с основной целью получения этих льгот. Затронутые статьи — 10, 11, 12 и 21; положение должно быть слегка изменено, как указано ниже, с тем чтобы охватить конкретный вид дохода, предусмотренный каждой из этих статей: Положения настоящей статьи не применяются, если основной целью или одной из основных целей любого лица, участвовавшего в создании или уступке [статья 10: «акций или иных прав»; статья 11: «права требования долга»; статьи 12 и 21: «прав»], в отношении которых выплачиваются [статья 10: «дивиденд»;

статья 11: «проценты»; статьи 12: «роялти» и статья 21: «доход»], было получение

преимущества по настоящей статье посредством такого создания или уступки.»

Пункт 21.4 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 28 января 2003 г.

докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 21.5: Удалён вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21.5 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Положения, направленные на льготные режимы, введённые после подписания конвенции 21.5 Государства могут пожелать предотвратить злоупотребления их конвенциями, связанные с положениями, введёнными Договаривающимся государством после подписания Конвенции. Следующее положение имеет целью защитить Договаривающееся государство от обязанности предоставлять договорные льготы в отношении дохода, пользующегося специальным режимом для определённого офшорного дохода, введённым после подписания договора: Льготы по статьям 6–22 настоящей Конвенции не предоставляются лицам, имеющим право на какую-либо специальную налоговую льготу в соответствии с:

a) законом любого из государств, который был указан в обмене нотами между государствами; или

b) любым впоследствии принятым существенно аналогичным законом.»

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 21.5 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 28 января 2003 г.

докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на договорные льготы» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 22: Соответствует пункту 6.8 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 22 был удалён, а пункт 6.8 был перенумерован как

пункт 22 докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой

конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 6.8, был перенесён вместе с ним.

Пункт 6.8 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление 2010 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 22 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был удалён докладом под

названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Иные формы злоупотребления налоговыми договорами (например, использование базовой компании) и возможные способы противодействия им, включая «приоритет существа над формой», «экономическое содержание» и общие правила против злоупотреблений, также были проанализированы, в частности в связи с вопросом о том, противоречат ли эти правила налоговым договорам, что является вторым вопросом, упомянутым в пункте 9.1 выше.»

Пункт 22 был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление 2002 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Иные формы злоупотребления налоговыми договорами (например, использование базовой компании) и возможные способы противодействия им, такие как правила «приоритета существа над формой» и положения «типа sub-part F», также были проанализированы.»

Пункт 22 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 22.1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 22.1 имел следующую редакцию: «22.1 Такие правила являются частью основных внутренних правил, установленных внутренним налоговым законодательством для определения того, какие факты порождают налоговую обязанность; эти правила не рассматриваются в налоговых договорах и поэтому ими не затрагиваются. Таким образом, как общее правило и с учётом пункта 9.5, противоречия не будет. Например, в той мере,

в какой применение правил, указанных в пункте 22, приводит к переквалификации дохода или к иному определению налогоплательщика, который считается получающим такой доход, положения Конвенции будут применяться с учётом этих изменений.»

Пункт 22.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление 2002 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 22.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление 2017 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 22.2 имел следующую редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«22.2 Хотя эти правила не противоречат налоговым конвенциям, существует согласие о том, что страны-члены должны тщательно соблюдать конкретные обязательства, закреплённые в налоговых договорах, по устранению двойного налогообложения, пока нет явных доказательств того, что договоры используются со злоупотреблениями.»

Пункт 22.2 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал прежнему пункту 25.

В эту дату пункт 25 был изменён и перенумерован как пункт 22.2 докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 25 имел следующую редакцию:

«25. Хотя эти и иные контрмеры, описанные в докладах, упомянутых в пункте 11 выше, не противоречат духу налоговых договоров, существует согласие о том, что страны-члены должны тщательно соблюдать конкретные обязательства, закреплённые в налоговых договорах, пока нет явных доказательств того, что договоры используются ненадлежащим образом. Кроме того, представляется желательным, чтобы контрмеры соответствовали духу налоговых договоров с целью избежания двойного налогообложения. Если налогоплательщик соблюдает такие контрмеры, может быть, кроме того, уместно предоставить ему защиту договорной сети.»

Пункт 25 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слов

«it might be adequate to grant him» словами «it might be appropriate to grant him» в последнем предложении, когда в Комментарий к статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста.

Пункт 25 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 46 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 23: Соответствует пункту 6.9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 23 был изменён и перенумерован как пункт 81 (см. историю пункта 81), а пункт 6.9 был перенумерован как пункт 23 докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.9 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление 2010 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 24: Соответствует пункту 6.10 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.10 был перенумерован как пункт 24 докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.10 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление 2010 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 24 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был удалён докладом под

названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Нелегко согласовать эти расходящиеся мнения ни в теории, ни в процедурах взаимного согласования по конкретным делам. Основная проблема, по-видимому, состоит в том,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

являются ли общие принципы, такие как «приоритет существа над формой», имманентными договорным положениям, т. е. могут ли они применяться в любом случае или только в той мере, в какой они прямо упомянуты в двусторонних конвенциях. Расходящаяся точка зрения утверждает, что предоставление внутренним правилам приоритета над договорными правилами в вопросе о том, кто для налоговых целей рассматривается как получатель дохода, перенесённого в базовую компанию, подорвало бы защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения (например, когда в результате применения этих правил доход базовой компании облагается налогом в стране акционеров, хотя постоянного представительства базовой компании там нет). Однако широкое большинство придерживается мнения, что такие правила и лежащие в их основе принципы не должны подтверждаться в тексте конвенции, чтобы быть применимыми.»

Пункт 24 был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1 был внесён

ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Нелегко согласовать эти расходящиеся мнения в теории или в процедурах взаимного согласования по конкретным делам. Основная проблема, по-видимому, состоит в том, являются ли общие принципы, такие как «приоритет существа над формой», имманентными договорным положениям, т. е. могут ли они применяться в любом случае или только в той мере, в какой они прямо упомянуты в двусторонних конвенциях. Согласно расходящейся точке зрения утверждается, что предоставление внутренним правилам приоритета над договорными правилами в вопросе о том, кто для налоговых целей рассматривается как получатель дохода, перенесённого в базовую компанию, подорвало бы защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения (например, когда в результате применения этих правил доход базовой компании облагается налогом в стране акционеров, хотя

постоянного представительства базовой компании там нет). Однако широкое большинство придерживается мнения, что такие правила и лежащие в их основе принципы не должны подтверждаться в тексте конвенции, чтобы быть применимыми.»

Пункт 24 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 40 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 25: Соответствует пункту 6.11 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.11 был перенумерован как пункт 25 докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.11 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление 2010 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 25 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был изменён и перенумерован

как пункт 22.2 (см. историю пункта 22.2) докладом под названием «Обновление 2002 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 26: Соответствует пункту 6.12 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 26 был удалён, а пункт 6.12 был изменён путём изменения перекрёстной ссылки и перенумерован как пункт 26 докладом под названием «Обновление 2017 года к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Напротив, в других государствах механизм коллективного инвестирования (CIV) в принципе подлежит налогообложению, однако его доход может быть полностью освобождён, например если CIV выполняет определённые критерии в отношении его цели, деятельности или функционирования, которые могут включать требования о минимальных

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

распределениях, источниках его дохода и иногда секторах его деятельности. Более часто CIV подлежат налогообложению, однако налоговая база уменьшается различными способами путём ссылки на распределения, выплачиваемые инвесторам. Вычеты в отношении распределений обычно означают, что налог фактически не уплачивается. Другие государства облагают CIV налогом, но по специальной низкой налоговой ставке. Наконец, некоторые государства облагают CIV налогом в полном объёме, но с интеграцией на уровне инвестора во избежание двойного налогообложения дохода CIV. Для тех стран, которые придерживаются точки зрения, отражённой в пункте 8.6 Комментария к статье 4, о том, что лицо может подлежать налогообложению, даже если государство, в котором оно учреждено, не взимает налог, CIV рассматривался бы как резидент государства, в котором он учреждён, во всех этих случаях, поскольку CIV подвергается

всеобъемлющему налогообложению в этом государстве. Даже в случае, когда доход CIV облагается по нулевой ставке или освобождается от налога, требования для признания резидентом могут быть выполнены, если требования для квалификации на такую более низкую ставку или освобождение являются достаточно строгими.»

Пункт 6.12 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление 2010 года

к Модельной налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода

механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 26 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Государства, которые принимают положения о контролируемых иностранных компаниях или упомянутые выше правила против злоупотреблений в своём внутреннем налоговом законодательстве, стремятся сохранить справедливость и нейтральность этих законов в международной среде, характеризующейся весьма различными налоговыми нагрузками, однако такие меры должны использоваться только для этой цели. Как общее правило, эти меры не должны применяться, если соответствующий доход был подвергнут налогообложению, сопоставимому с налогообложением в стране резидентства налогоплательщика.»

Пункт 26 был заменён 28 января 2003 г., когда пункт 26 был удалён и

добавлен новый пункт 26 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Большинство стран-членов признают противодействующие меры как необходимое средство поддержания справедливости и нейтральности национальных налоговых законов в международной среде, характеризующейся весьма различными налоговыми нагрузками, но полагают, что такие меры должны использоваться только для этой цели. Было бы противоречащим общим принципам, лежащим в основе Модельной конвенции, и духу налоговых договоров в целом, если бы противодействующие меры распространялись на деятельность, такую как производство, обычное оказание услуг или торговля компаний, осуществляющих реальную промышленную или коммерческую деятельность, когда они явно связаны с экономической средой страны, резидентами которой они являются, в ситуации, когда эта деятельность осуществляется таким образом, что уклонение от налогообложения не может быть заподозрено. Противодействующие меры не должны применяться к странам, в которых налогообложение сопоставимо с налогообложением страны резидентства налогоплательщика.»

Пункт 26 был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слов «но такие

меры» словами «но полагают, что такие меры» в первом предложении, когда в

Комментарий к статье 1 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, которые не затрагивали

смысла текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 26 имел следующую редакцию:

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«26. Большинство стран-членов признают противодействующие меры как необходимое средство поддержания справедливости и нейтральности национальных налоговых законов в международной среде, характеризующейся весьма различными налоговыми нагрузками, но такие меры должны использоваться только для этой цели. Было бы противоречащим общим принципам, лежащим в основе Модельной конвенции, и духу налоговых договоров в целом, если бы противодействующие меры распространялись на деятельность, такую как производство, обычное оказание услуг или торговля компаний, осуществляющих реальную промышленную или коммерческую деятельность, когда они явно связаны с экономической средой страны, резидентами которой они являются, в ситуации, где эта деятельность осуществляется таким образом, что уклонение от налогообложения не может быть заподозрено. Противодействующие меры не должны применяться к странам, в которых налогообложение сопоставимо с налогообложением страны резидентства налогоплательщика.»

Пункт 26 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 47 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принят Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 26.1: Перенумерован как пункт 108 (см. историю пункта 108) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 26.1, был удалён. После 28 января 2003 г. и до 21 сентября 1995 г. заголовок имел следующую редакцию: «Налогообложение по принципу перевода дохода (remittance based taxation)»

Пункт 26.2: Перенумерован как пункт 109 (см. историю пункта 109), и

предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 27: Соответствует пункту 6.13 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 27 был удалён, а пункт 6.13 был изменён путём изменения перекрёстной ссылки и перенумерован как пункт 27 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 27, был перемещён непосредственно перед пунктом 110. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Те страны, которые принимают альтернативную точку зрения, отражённую в пункте 8.7 Комментария к статье 4, согласно которой организация, освобождённая от налога, поэтому не подлежит налогообложению, могут не рассматривать некоторые или все CIV, описанные в предыдущем пункте, в качестве резидентов государств, в которых они учреждены. Государствам, придерживающимся последней точки зрения, а также государствам, ведущим переговоры с такими государствами, рекомендуется решать этот вопрос в своих двусторонних переговорах.»

Пункт 6.13 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 27 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Чили считает, что некоторые из решений, предложенных в докладе «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам» и включённых

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

в Комментарий, могут применяться только в случае, если они прямо включены в налоговую конвенцию.»

Пункт 27 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был добавлен 22 июля 2010 г.

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 27 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Соединённые Штаты полагают, что предпринимательская деятельность, упомянутая в подпункте b) пункта 21 Комментария, должна исключать «деятельность по осуществлению или управлению инвестициями, если только эта деятельность не является банковской или страховой деятельностью, осуществляемой банком или страховой компанией». При отсутствии этой формулировки резидент третьей страны мог бы создать классическую кондуитную операцию договорного шоппинга — личную инвестиционную компанию — и утверждать, что компания осуществляет существенную предпринимательскую деятельность (управление личным портфелем собственника из третьей страны) и что доход, в отношении которого заявляются льготы (дивиденды и проценты), связан с этой предпринимательской деятельностью.»

Пункт 27 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 23 июля 1992 г. докладом

под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 27.1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.1 имел следующую редакцию: «27.1 Нидерланды будут придерживаться выводов о применении Конвенции к партнерствам, включённых в Комментарий к статье 1 и в Комментарии к иным соответствующим положениям Конвенции, только и в той мере, в какой это прямо подтверждено в конкретном налоговом договоре в результате взаимного согласования между компетентными органами в смысле статьи 25 Конвенции либо в качестве односторонней политики.»

Пункт 27.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 27.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.2 имел следующую редакцию: «27.2 Франция выразила ряд оговорок в отношении доклада «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам». В частности, Франция не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6 выше, согласно которому, если партнерству отказано в льготах по налоговой конвенции, его участники всегда имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым их государством резидентства. Франция полагает, что такой результат возможен только тогда, когда Франция является государством источника, если её внутреннее законодательство допускает такое толкование либо если положения на этот счёт включены в конвенцию, заключённую с государством резидентства партнёров.»

Пункт 27.2 был изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 27.2 имел следующую редакцию: «27.2 Франция выразила ряд оговорок в отношении доклада «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам». В частности, Франция не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

выше, согласно которому, если партнерству отказано в льготах по налоговой конвенции, его участники имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым их государством резидентства. Франция полагает, что такой результат возможен лишь в определённой мере, если положения на этот счёт включены в конвенцию, заключённую с государством, в котором расположено партнерство. Эту точку зрения также разделяет Мексика.»

Пункт 27.2 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Мексики в качестве

страны, сделавшей замечание, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 27.2 имел следующую редакцию: «27.2 Франция выразила ряд оговорок в отношении доклада «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам». В частности, Франция не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6 выше, согласно которому, если партнерству отказано в льготах по налоговой конвенции, его участники имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым их государством резидентства. Франция полагает, что такой результат возможен лишь в определённой мере, если положения на этот счёт включены в конвенцию, заключённую с государством, в котором расположено партнерство.»

Пункт 27.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 27.3: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.3 имел следующую редакцию: «27.3 Португалия, где все партнерства облагаются налогом как таковые, выразила ряд оговорок в отношении доклада «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам» и считает, что решения, предложенные в этом докладе, должны включаться в специальные положения, применимые только при их включении в налоговые конвенции. Это относится, например, к режиму ситуации партнёров партнерств — понятия, которое является весьма подвижным ввиду различий между государствами, — которые являются налогово прозрачными, включая ситуацию, когда между

государством источника и государством резидентства партнёров вставлено третье государство. Следует также отметить административные трудности, вытекающие из некоторых из предложенных решений, как указано в самом докладе в определённых случаях.»

Пункт 27.3 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 27.4: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.4 имел следующую редакцию: «27.4 Бельгия не может разделить взгляды, выраженные в пункте 23 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям пункта 7 статьи 5, пункта 1 статьи 7 и пункта 5 статьи 10 Конвенции. Это особенно имеет место в случае, когда Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту пропорционально его участию в капитале иностранной организации доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который не был получен этим резидентом, а был получен иностранной организацией, которая не подлежит налогообложению в этом государстве в соответствии с Конвенцией. Это Договаривающееся государство тем самым игнорирует правосубъектность иностранной организации

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

и поэтому действует вопреки Конвенции (см. также пункт 79 Комментария к статье 7 и пункт 68.1 Комментария к статье 10).»

Пункт 27.4 был изменён 22 июля 2010 г. путём замены перекрёстной ссылки на

«пункт 66 Комментария к статье 7» ссылкой на «пункт 74 Комментария к статье 7» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 27.4 имел следующую редакцию: «27.4 Бельгия не может разделить взгляды, выраженные в пункте 23 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям пункта 7 статьи 5, пункта 1 статьи 7 и пункта 5 статьи 10 Конвенции. Это особенно имеет место в случае, когда Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту пропорционально его участию в капитале иностранной организации доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который не был получен этим резидентом, а был получен иностранной организацией, которая не подлежит налогообложению в этом государстве в соответствии с Конвенцией. Это Договаривающееся государство тем самым игнорирует правосубъектность иностранной организации и поэтому действует вопреки Конвенции (см. также пункт 66 Комментария к статье 7 и пункт 68.1 Комментария к статье 10)»

Пункт 27.4 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём замены перекрёстной

ссылки на «пункт 40.1 Комментария к статье 7» ссылкой на «пункт 66 Комментария к статье 7» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 27.4 имел следующую редакцию: «27.4 Бельгия не может разделить взгляды, выраженные в пункте 23 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных

компаниях противоречит положениям пункта 7 статьи 5, пункта 1 статьи 7 и пункта 5 статьи 10 Конвенции. Это особенно имеет место в случае, когда Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту пропорционально его участию в капитале иностранной организации доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который не был получен этим резидентом, а был получен иностранной организацией, которая не подлежит налогообложению в этом государстве в соответствии с Конвенцией.

Таким образом, это Договаривающееся государство игнорирует правосубъектность иностранной организации и тем самым действует вопреки Конвенции (см. также пункт 40.1 Комментария к статье 7 и пункт 68.1 Комментария к статье 10).»

Пункт 27.4 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27.5: Удален 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.5 имел следующую редакцию: «27.5 Что касается возможных конфликтов между положениями против злоупотреблений (включая положения о контролируемых иностранных компаниях — CFC) во внутреннем законодательстве и положениями налоговых договоров, Ирландия считает, что невозможно сделать простой общий вывод о том, что конфликта не будет или что любой конфликт должен разрешаться в пользу внутреннего законодательства. Это будет зависеть от характера положения внутреннего законодательства, а также от правовой и конституционной взаимосвязи в отдельных странах-членах между внутренним законодательством и международными соглашениями и правом. Кроме того, Ирландия не согласна с удалением формулировки пункта 26 (в редакции, действовавшей до 2002 г.), которая гласила: «Было бы вопреки общим принципам,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

лежащим в основе Модельной конвенции, и духу налоговых договоров в целом, если бы меры противодействия распространялись на такие виды деятельности, как производство, обычное оказание услуг или торговля компаний, занимающихся реальной промышленной или коммерческой деятельностью, когда они явно связаны с экономической средой страны, резидентами которой они являются, в ситуации, когда эти виды деятельности осуществляются таким образом, что уклонение от налогообложения не может быть заподозрено».»

Пункт 27.5 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27.6: Удален 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.6 имел следующую редакцию: «27.6 Люксембург не разделяет толкование, содержащееся в пунктах 9.2, 22.1 и 23, согласно которому в целом отсутствует конфликт между положениями против злоупотреблений внутреннего законодательства Договаривающегося государства и положениями его налоговых конвенций. При отсутствии прямого положения в Конвенции Люксембург поэтому полагает, что государство может применять свои внутренние положения против злоупотреблений только в конкретных случаях после обращения к процедуре взаимного согласования.»

Пункт 27.6 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27.7: Удален 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.7 имел следующую редакцию: «27.7 Нидерланды не присоединяются к заявлениям в Комментарии о том, что в качестве общего правила внутренние правила против уклонения от налогообложения и положения о контролируемых иностранных компаниях не противоречат положениям налоговых конвенций. Совместимость таких правил и положений с налоговыми договорами зависит, среди прочего, от характера и формулировки конкретного положения, формулировки и цели соответствующего договорного положения, а также от соотношения между внутренним и международным правом в стране. Поскольку налоговые конвенции не предназначены для содействия их ненадлежащему использованию, применение национальных правил и положений может быть оправдано в конкретных случаях злоупотребления или явно непреднамеренного использования. В таких ситуациях применение внутренних мер должно уважать принцип пропорциональности и не должно выходить за пределы того, что необходимо для предотвращения злоупотребления или явно непреднамеренного использования.»

Пункт 27.7 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27.8: Удален 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 27.8 имел следующую редакцию: «27.8 Всякий раз, когда преобладающая иерархия налоговых конвенций по отношению к внутреннему праву не соблюдается, Португалия не будет присоединяться к выводам о разъяснении внутренних правил против злоупотреблений, включенным в Комментарий к статье 1.»

Пункт 27.8 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27.9: Перенумерован как пункт 110 (см. историю пункта 110) и

изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 27.10: Удален 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.10 имел следующую редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«27.10 Мексика не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6 выше, согласно которому, если партнерству отказано в льготах по налоговой конвенции, его участники имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключенным их государством резидентства. Мексика полагает, что такой результат возможен только, в определенной мере, если положения на этот счет включены в конвенцию, заключенную с государством, в котором находится партнерство.»

Пункт 27.10 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 28: Соответствует пункту 6.14 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 28 был перенумерован как пункт 111 (см. историю пункта 111), предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, а пункт 6.14 был перенумерован как пункт 28 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.14 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 29: Соответствует пункту 6.15 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.15 был перенумерован как пункт 29 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.15 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.). Пункт 29 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г., был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 29 имел следующую редакцию: «29. Соединенные Штаты оставляют за собой право ограничить льготы по Конвенции определенными лицами.»

Пункт 29 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30: Соответствует пункту 6.16 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.16 был перенумерован как пункт 30 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.16 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 31: Соответствует пункту 6.17 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.17 был перенумерован как пункт 31, а предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.17 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 32: Соответствует пункту 6.18 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.18 был перенумерован как пункт 32 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.18 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 33: Соответствует пункту 6.19 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.19 был перенумерован как пункт 33 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.19 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 34: Соответствует пункту 6.20 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.20 был перенумерован как пункт 34 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.20 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 35: Соответствует пункту 6.21 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.21 был изменен для обновления перекрестных ссылок и перенумерован как пункт 35 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то время заголовок, предшествующий пункту 6.21, был перемещен вместе с ним. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.21 имел следующую редакцию: «6.21 Если Договаривающиеся государства согласились, что специальное положение, касающееся механизмов коллективного инвестирования (CIV), необходимо для решения проблем, описанных в пунктах 6.18– 6.20, они могли бы включить в двусторонний договор следующее положение:

> a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, механизм коллективного инвестирования, который учрежден в одном Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, должен для целей применения Конвенции к такому доходу рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как лицо, имеющее фактическое право на получаемый им доход (при условии, что если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на такой доход), но только в той мере, в какой доли участия в механизме коллективного инвестирования принадлежат эквивалентным бенефициарам.
>
> b) Для целей настоящего пункта:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

(i) термин «механизм коллективного инвестирования» означает в случае [Государства A] [ ] и в случае [Государства B] [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, соглашение или образование, учрежденные в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласились рассматривать как механизм коллективного инвестирования для целей настоящего пункта; и (ii) термин «эквивалентный бенефициар» означает резидента Договаривающегося государства, в котором учрежден CIV, и резидента любого другого государства, с которым Договаривающееся государство, в котором возникает доход, имеет конвенцию о налогообложении доходов, предусматривающую эффективный и всесторонний обмен информацией, который имел бы право, если бы он получил конкретную статью дохода, в отношении которой заявляются льготы по настоящей Конвенции, по той конвенции или по внутреннему законодательству Договаривающегося государства, в котором возникает доход, на ставку налога в отношении этой статьи дохода, которая по меньшей мере столь же низка, как ставка, заявляемая по настоящей Конвенции CIV в отношении этой статьи дохода.»

Пункт 6.21 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 36: Соответствует пункту 6.22 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.22 был перенумерован как пункт 36 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.22 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 37: Соответствует пункту 6.23 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.23 был перенумерован как пункт 37 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.23 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 38: Соответствует пункту 6.24 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.24 был перенумерован как пункт 38 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.24 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 39: Соответствует пункту 6.25 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.25 был перенумерован как пункт 39 докладом под названием «Обновление

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 39 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «Предоставление договорных льгот в отношении дохода механизмов коллективного инвестирования» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 40: Соответствует пункту 6.26 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.26 был перенумерован как пункт 40 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.26 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 41: Соответствует пункту 6.27 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.27 был изменён в целях обновления перекрёстных ссылок и перенумерован как пункт 41 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.27 имел следующую редакцию: «6.27 Хотя чисто пропорциональный подход, изложенный в пунктах 6.21 и 6.26, обеспечивает защиту от договорного шоппинга, он может также возлагать существенное административное бремя, поскольку КИК пытается определить право на льготы по договору каждого отдельного инвестора. Договаривающееся государство может решить, что тот факт, что существенная доля инвесторов КИК имеет право на льготы по договору, является достаточной защитой от договорного шоппинга, и что, таким образом, целесообразно предусмотреть порог владения, выше которого льготы предоставлялись бы в отношении всего дохода, полученного КИК. Включение такого порога также снизило бы часть процедурного бремени, которое в противном случае могло бы возникнуть. Поэтому при желании в конец подпункта a) можно было бы добавить следующее предложение: Однако если не менее [ ] процентов бенефициарных интересов в коллективном инвестиционном механизме принадлежат [эквивалентным бенефициарам][резидентам Договаривающегося государства, в котором учреждён коллективный инвестиционный механизм], коллективный инвестиционный механизм должен рассматриваться как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён, и как лицо, имеющее фактическое право на весь доход, который он получает (при условии что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого государства, получило этот доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на него).»

Пункт 6.27 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 42: Соответствует пункту 6.28 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.28 был изменён в целях обновления перекрёстных ссылок и перенумерован как пункт 42 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.28 имел следующую редакцию:

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«6.28 В некоторых случаях Договаривающиеся государства могут пожелать применить иной подход, чем тот, который предложен в пунктах 6.17, 6.21 и 6.26, в отношении определённых видов КИК и рассматривать КИК как заявляющий требования от имени инвесторов, а не от своего собственного имени. Это может иметь место, например, если большой процент владельцев интересов в КИК в целом или класса интересов в КИК составляют пенсионные фонды, которые освобождены от налога в стране источника на условиях соответствующего договора, аналогичных тем, которые описаны в пункте 69 Комментария к статье 18. Чтобы обеспечить, что инвесторы не утратят льготу в виде преференциальных ставок, на которые они имели бы право, если бы инвестировали напрямую, Договаривающиеся государства могут согласовать положение примерно следующего содержания в отношении таких КИК (хотя, вероятно, приняв один из подходов пункта 6.17, 6.21 или 6.26 в отношении других видов КИК):

a) Коллективный инвестиционный механизм, описанный в подпункте c), который учреждён в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, не должен рассматриваться как резидент Договаривающегося государства, в котором он учреждён, но может заявлять от имени владельцев бенефициарных интересов в коллективном инвестиционном механизме налоговые снижения, освобождения или иные льготы, которые были бы доступны по настоящей Конвенции таким владельцам, если бы они получили такой доход напрямую.

b) Коллективный инвестиционный механизм не может заявлять по подпункту a) льготы от имени любого владельца бенефициарных интересов в таком коллективном инвестиционном механизме, если владелец сам заявил индивидуальное требование о льготах в отношении дохода, полученного коллективным инвестиционным механизмом.

c) Настоящий пункт применяется в отношении, в случае [Государства A], [ ], и, в случае [Государства B], [ ], а также любого иного инвестиционного фонда, соглашения или структуры, учреждённых в любом из Договаривающихся государств, к которым компетентные органы Договаривающихся государств согласятся применять настоящий пункт. Это положение, однако, ограничивало бы КИК заявлением требований от имени резидентов того же Договаривающегося государства, в котором учреждён КИК. Если по причинам, описанным в пункте 6.23, Договаривающиеся государства сочли бы желательным разрешить КИК заявлять требования от имени имеющих право на льготы по договору резидентов третьих государств, это могло бы быть достигнуто путём замены слов «настоящей Конвенции» словами «любой Конвенции, стороной которой является другое Договаривающееся государство» в подпункте a). Если, как предполагается, Договаривающиеся государства согласились бы, что режим, предусмотренный в настоящем пункте, применялся бы только к конкретным видам КИК, было бы необходимо обеспечить, чтобы виды КИК, перечисленные в подпункте c), не включали какие-либо из видов КИК, перечисленных в более общем положении, таком как положение в пункте 6.17, 6.21 или 6.26, с тем чтобы режим конкретного вида КИК был фиксированным, а не элективным. Страны, желающие разрешить отдельным КИК выбирать свой режим либо в отношении КИК в целом, либо в отношении одного или более классов интересов в КИК, вправе соответствующим образом изменить пункт.»

Пункт 6.28 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 43: Соответствует пункту 6.29 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.29 был изменён в целях обновления перекрёстных ссылок и перенумерован как пункт 43 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.29 имел следующую редакцию: «6.29 При любом из подходов — в пунктах 6.21 и 6.26 или в пункте 6.28 — КИК необходимо будет определить долю держателей интересов, которые имели бы право на льготы, если бы они инвестировали напрямую. Поскольку право собственности на интересы в КИК регулярно меняется и такие интересы часто удерживаются через посредников, КИК и его управляющие часто сами не знают имён и договорного статуса лиц, имеющих фактическое право на интересы. Для КИК было бы непрактично собирать такую информацию у соответствующих посредников на ежедневной основе. Соответственно, Договаривающиеся государства должны быть готовы принимать практичные и надёжные подходы, которые не требуют такого ежедневного отслеживания.»

Пункт 6.29 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 44: Соответствует пункту 6.30 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.30 был перенумерован как пункт 44 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.30 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 45: Соответствует пункту 6.31 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.31 был перенумерован как пункт 45 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.31 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 46: Соответствует пункту 6.32 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.32 был перенумерован как пункт 46 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.32 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 47: Соответствует пункту 6.33 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.33 был изменён и перенумерован как пункт 47 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 6.33 имел следующую редакцию:

«6.33 Каждое из положений в пунктах 6.17, 6.21, 6.26 и 6.32 рассматривает КИК как резидента и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает, для целей

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

применения Конвенции к такому доходу, что имеет простоту обеспечения одной сниженной ставки удержания в отношении каждого вида дохода. Эти положения, однако, не должны толковаться как каким-либо образом ограничивающие право государства источника облагать налогом своих собственных резидентов, которые являются инвесторами в КИК. Очевидно, что эти положения предназначены для регулирования налогообложения у источника дохода КИК, а не налогообложения по резидентству его инвесторов (этот вывод аналогичен выводу, изложенному в пункте 6.1 выше в отношении партнёрств). Государства, желающие подтвердить этот момент в тексте положений, вправе соответствующим образом изменить положения, что могло бы быть сделано путём добавления следующего предложения: «Настоящее положение не должно толковаться как каким-либо образом ограничивающее право Договаривающегося государства облагать налогом резидентов этого государства».»

Пункт 6.33 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 48: Соответствует пункту 6.34 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.34 был перенумерован как пункт 48 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.34 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г., на основе другого доклада под названием «The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 23 апреля 2010 г.).

Пункт 49: Соответствует пункту 6.35 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.35 был перенумерован как пункт 49, и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.35 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 50: Соответствует пункту 6.36 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.36 был перенумерован как пункт 50 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.36 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 51: Соответствует пункту 6.37 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.37 был перенумерован как пункт 51 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.37 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 52: Соответствует пункту 6.38 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.38 был перенумерован как пункт 52 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.38 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 53: Соответствует пункту 6.39 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 6.39 был перенумерован как пункт 53 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.39 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 54: Соответствует пункту 7 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 7 был изменён и перенумерован как пункт 54, и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Основная цель конвенций об устранении двойного налогообложения состоит в том, чтобы содействовать путём устранения международного двойного налогообложения обмену товарами и услугами, а также перемещению капитала и лиц. Целью налоговых конвенций также является предотвращение избежания и уклонения от налогообложения.»

Пункт 7 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Цель конвенций об устранении двойного налогообложения состоит в том, чтобы содействовать путём устранения международного двойного налогообложения обмену товарами и услугами, а также перемещению капитала и лиц; они не должны, однако, способствовать избежанию или уклонению от налогообложения. Правда, налогоплательщики имеют возможность, независимо от конвенций об устранении двойного налогообложения, использовать различия в уровнях налогообложения между государствами и налоговые преимущества, предоставляемые налоговым законодательством различных стран, но государствам заинтересованным надлежит принимать положения в своём внутреннем законодательстве для противодействия таким манёврам. Такие государства затем пожелают в своих двусторонних конвенциях об устранении двойного налогообложения сохранить применение положений такого рода, содержащихся в их внутреннем законодательстве.»

Пункт 7 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда ряд незначительных

редакционных изменений, не затрагивающих смысл текста, были внесены в

Комментарий к статье 1. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года

пункт 7 имел следующую редакцию:

«7. Цель конвенций об избежании двойного налогообложения состоит в том, чтобы, устраняя международное двойное налогообложение, содействовать обмену товарами и услугами, а также перемещению капитала и лиц; они, однако, не должны способствовать избежанию налогообложения или уклонению от уплаты налогов. Правда, налогоплательщики имеют возможность, оставляя в стороне конвенции об избежании двойного налогообложения, использовать различия в уровнях налогообложения между государствами и налоговые преимущества, предусмотренные налоговым законодательством различных стран, но именно

заинтересованным государствам надлежит принимать положения своего внутреннего законодательства для противодействия таким манёврам. Такие государства затем пожелают в своих двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения сохранить применение положений такого рода, содержащихся в их внутреннем законодательстве.»

Пункт 7 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

Пункт 55: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 56: Соответствует пункту 9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9 был перенумерован в пункт 56 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 9 был изменён 28 января 2003 года путём замены перекрёстной ссылки на

«пункт 4 статьи 13» в последнем предложении на «пункт 5 статьи 13» докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года. После 21 сентября 1995 года и до января 2003 года

пункт 9 имел следующую редакцию:

«9. Так было бы, например, если лицо (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в государстве главным образом для получения льгот по договору, которые не были бы доступны напрямую. Другим случаем было бы физическое лицо, имеющее в Договаривающемся государстве как своё постоянное жилище, так и все свои экономические интересы, включая существенное участие в капитале компании этого государства, и которое главным образом для того, чтобы продать акции и избежать налогообложения в этом государстве прироста капитала от отчуждения (в силу пункта 4 статьи 13), переносит своё постоянное жилище в другое Договаривающееся государство, где такой прирост облагается налогом в незначительном размере или не облагается вовсе.»

Пункт 9 ранее был изменён 21 сентября 1995 года, когда ряд незначительных

редакционных изменений, не затрагивающих смысл текста, были внесены в

Комментарий к статье 1. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 года

пункт 9 имел следующую редакцию:

«9. Так было бы, например, если лицо (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в государстве главным образом для получения льгот по договору, которые не были бы доступны напрямую такому лицу. Другим случаем было бы физическое лицо, имеющее в Договаривающемся государстве как своё постоянное жилище, так и все свои экономические интересы, включая существенное участие в компании этого государства, и которое главным образом для того, чтобы продать участие и избежать налогообложения в этом государстве прироста капитала от отчуждения (в силу пункта 4 статьи 13), переносит своё постоянное жилище в другое Договаривающееся государство, где такой прирост облагается налогом в незначительном размере или не облагается вовсе.»

Пункт 9 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

Пункт 57: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 года

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 58: Соответствует пункту 9.2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9.2 был изменён и перенумерован в пункт 58 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 28 января 2003 года и до 21 ноября 2017 года пункт 9.2 имел следующую редакцию:

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

«9.2 Для многих государств ответ на первый вопрос основан на их ответе на второй вопрос. Эти государства учитывают тот факт, что налоги в конечном счёте взимаются на основании положений внутреннего законодательства, ограниченного (а в некоторых редких случаях — расширенного) положениями налоговых конвенций. Таким образом, любое злоупотребление положениями налоговой конвенции может также квалифицироваться как злоупотребление положениями внутреннего законодательства, на основании которых взимается налог. Для этих государств вопрос тогда сводится к тому, могут ли положения налоговых конвенций препятствовать применению антизлоупотребительных положений внутреннего законодательства, что и составляет второй вопрос выше. Как указано в пункте 22.1 ниже, ответ на этот второй вопрос состоит в том, что в той мере, в какой эти правила противодействия избежанию налогообложения являются частью основных внутренних правил, установленных внутренним налоговым законодательством для определения того, какие факты порождают налоговую обязанность, они не рассматриваются в налоговых договорах и поэтому не затрагиваются ими. Таким образом, как общее правило, конфликта между такими правилами и положениями налоговых конвенций не будет.»

Пункт 9.2 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 59: Соответствует пункту 9.3 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9.3 был перенумерован в пункт 59 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 9.3 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 60: Соответствует пункту 9.4 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9.4 был перенумерован в пункт 60 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 9.4 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 61: Соответствует пункту 9.5 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9.5 был изменён и перенумерован в пункт 61 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 28 января 2003 года и до 21 ноября 2017 года пункт 9.5 имел следующую редакцию: «9.5 Важно отметить, однако, что не следует легкомысленно предполагать, что налогоплательщик вступает в сделки злоупотребительного характера, о которых говорилось выше. Руководящий принцип состоит в том, что льготы по конвенции об избежании двойного налогообложения не должны быть доступны, если одной из основных целей вступления в определённые сделки или договорённости было обеспечение более благоприятного налогового положения и получение такого более благоприятного режима в этих обстоятельствах противоречило бы объекту и цели соответствующих положений.»

Пункт 9.5 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 62: Соответствует пункту 9.6 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 9.6 был изменён и перенумерован в пункт 62 докладом

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года. После 28 января 2003 года и до 21 ноября 2017 года пункт 9.6 имел следующую редакцию: «9.6 Потенциальное применение общих антизлоупотребительных положений не означает, что отсутствует необходимость включения в налоговые конвенции специальных положений, направленных на предотвращение отдельных форм избежания налогообложения. Там, где выявлены конкретные методы избежания налогообложения или где использование таких методов особенно проблематично, часто бывает полезно добавить к Конвенции положения, которые непосредственно сосредоточены на соответствующей стратегии избежания. Кроме того, это будет необходимо, когда государство, которое придерживается подхода, описанного в пункте 9.2 выше, полагает, что его внутреннему законодательству недостаёт правил или принципов противодействия избежанию налогообложения, необходимых для надлежащего реагирования на такую стратегию.»

Пункт 9.6 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 года).

Пункт 63: Соответствует пункту 10 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 10 был перенумерован в пункт 63 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 10 был изменён 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 года). В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 года

пункт 10 имел следующую редакцию:

«10. Некоторые из этих ситуаций рассматриваются в Конвенции, например путём введения понятия «лицо, имеющее фактическое право на доход» (beneficial owner) (в статьях 10, 11 и 12) и специальных положений для так называемых артистических компаний (пункт 2 статьи 17). Такие проблемы также упоминаются в Комментариях к статье 10 (пункты 17 и 22), статье 11 (пункт 12) и статье 12 (пункт 7). Может быть целесообразным для Договаривающихся государств согласовать в двусторонних переговорах, что любое устранение налога не должно применяться в определённых случаях, или согласовать, что применение положений внутреннего законодательства против избежания налогообложения не должно затрагиваться Конвенцией.»

Пункт 10 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

Пункт 64: Соответствует пункту 10.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 10.1 был перенумерован в пункт 64 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 10.1 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 года).

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 65: Соответствует пункту 10.2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 года. В

указанную дату пункт 10.2 был перенумерован в пункт 65 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 10.2 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 года).

Пункт 66: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 года

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 67: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 68: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 года

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty

Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 69: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 70: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 71: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 72: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на Саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 73: Добавлен 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого доклада под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренным «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 74: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 75: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 76: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 77: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на

основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 78: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 79: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 80: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 81: Соответствует пункту 23 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 23 был изменен и перенумерован как пункт 81, а предшествующий заголовок был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Использование базовых компаний может также регулироваться положениями о контролируемых иностранных компаниях. Значительное число стран-членов и стран, не являющихся членами, к настоящему времени приняло такое законодательство. Хотя структура законодательства такого рода существенно различается между странами, общей чертой этих правил, которые в настоящее время международно признаны в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что они приводят к налогообложению Договаривающимся государством своих резидентов в отношении дохода, относимого к их участию в определенных иностранных организациях. Иногда утверждалось, на основе определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 статьи 7 и пункт 5 статьи 10, что эта общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. По причинам, изложенным в пунктах 14 Комментария к статье 7 и 37 Комментария к статье 10, такое толкование не соответствует тексту указанных положений. Оно также не находит подтверждения, если эти положения читаются в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли полезным прямо разъяснить в своих конвенциях, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит Конвенции, такое разъяснение не является необходимым. Признается, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях, построенное таким образом, не противоречит положениям Конвенции.» Пункт 23 ранее был изменен 22 июля 2010 г. путем замены перекрестной ссылки на пункт «13 Комментария к статье 7» ссылкой на «14 Комментария к статье 7» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Использование базовых компаний может также регулироваться положениями о контролируемых иностранных компаниях. Значительное число государств-членов и государств, не являющихся членами, к настоящему времени приняло такое законодательство. Хотя структура законодательства такого рода существенно различается между странами, общей чертой этих правил, которые в настоящее время международно признаны в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что они приводят к налогообложению Договаривающимся государством своих резидентов в отношении дохода, относимого к их участию в определенных иностранных организациях. Иногда утверждалось, на основе определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 статьи 7 и пункт 5 статьи 10, что эта общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. По причинам, изложенным в пунктах 13 Комментария к статье 7 и 37 Комментария к статье 10, такое толкование не соответствует тексту указанных положений. Оно

также не находит подтверждения, если эти положения читаются в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли полезным прямо разъяснить в своих конвенциях, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит Конвенции, такое разъяснение не является необходимым. Признается, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях, построенное таким образом, не противоречит положениям Конвенции.» Пункт 23 ранее был изменен 17 июля 2008 г. путем замены перекрестной ссылки на пункт «10.1 Комментария к статье 7» ссылкой на «13 Комментария к статье 7» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Использование базовых компаний может также регулироваться положениями о контролируемых иностранных компаниях. Значительное число государств-членов и государств, не являющихся членами, к настоящему времени приняло такое законодательство. Хотя структура законодательства такого рода существенно различается между странами, общей чертой этих правил, которые в настоящее время международно признаны в качестве законного инструмента защиты внутренней налоговой базы, является то, что они приводят к налогообложению Договаривающимся государством своих резидентов в отношении дохода, относимого к их участию в определенных иностранных организациях. Иногда утверждалось, на основе определенного толкования положений Конвенции, таких как пункт 1 статьи 7 и пункт 5 статьи 10, что эта общая черта законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит этим положениям. По причинам, изложенным в пунктах 13 Комментария к

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

статье 7 и 37 Комментария к статье 10, такое толкование не соответствует тексту указанных положений. Оно также не находит подтверждения, если эти положения читаются в их контексте. Таким образом, хотя некоторые страны сочли полезным прямо разъяснить в своих конвенциях, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях не противоречит Конвенции, такое разъяснение не является необходимым. Признается, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях, построенное таким образом, не противоречит положениям Конвенции.» Пункт 23 был заменен 28 января 2003 г., когда он был исключен и добавлен новый пункт 23 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Подавляющее большинство стран-членов ОЭСР считает, что такие меры являются частью основных внутренних правил, установленных национальным налоговым законодательством для определения того, какие факты порождают налоговую обязанность. Эти правила не рассматриваются в налоговых договорах и поэтому ими не затрагиваются. Можно было бы сослаться на дух Конвенции, который был бы нарушен лишь в том случае, если бы компания, являющаяся лицом в смысле Конвенции, оказалась бы без какой-либо или почти без какой-либо деятельности или дохода, относимых к ней, а Договаривающиеся государства заняли по данному вопросу расходящиеся позиции, что привело бы к экономическому двойному налогообложению, при котором один и тот же доход облагался бы налогом дважды у двух разных налогоплательщиков (см. пункт 2 статьи 9). Противоположная точка зрения, с другой стороны, состоит в том, что такие правила подпадают под действие общих положений налоговых договоров против двойного налогообложения, особенно когда сам договор содержит положения, направленные на противодействие его ненадлежащему использованию.» Пункт 23 был изменен 21 сентября 1995 г. путем замены слов «почти без какой-либо деятельности и/или дохода» словами «почти без какой-либо деятельности или дохода» в третьем предложении 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к статье 1 был внесен ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Подавляющее большинство стран-членов ОЭСР считает, что такие меры являются частью основных внутренних правил, установленных национальным налоговым законодательством для определения того, какие факты порождают налоговую обязанность. Эти правила не рассматриваются в налоговых договорах и поэтому ими не затрагиваются. Можно было бы сослаться на дух Конвенции, который был бы нарушен лишь в том случае, если бы

компания, являющаяся лицом в смысле Конвенции, оказалась бы без какой-либо или почти без какой-либо деятельности и/или дохода, относимых к ней, а Договаривающиеся государства заняли по данному вопросу расходящиеся позиции, что привело бы к экономическому двойному налогообложению, при котором один и тот же доход облагался бы налогом дважды у двух разных налогоплательщиков (см. пункт 2 статьи 9). Противоположная точка зрения, с другой стороны, состоит в том, что такие правила подпадают под действие общих положений налоговых договоров против двойного налогообложения, особенно когда сам договор содержит положения, направленные на противодействие его ненадлежащему использованию.» Пункт 23 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 39 предыдущего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.). Пункт 82: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 83: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 84: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 85: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 86: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 87: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 88: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 89: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы

двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 90: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 91: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 92: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 93: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в

C (1)

C (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 94: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 95: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в

результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад» («Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report»), одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 96: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 97: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 98: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 99: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад»,

одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 100: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 101: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 102: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 103: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в

К (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 104: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 105: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 106: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 107: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. Пункт 108: Соответствует пункту 26.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 26.1 был изменён и перенумерован в пункт 108, а предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26.1 и предшествовавший ему заголовок имели следующую редакцию: «Налогообложение по принципу перевода дохода (Remittance based taxation) 26.1 В соответствии с внутренним законодательством некоторых государств лица, которые квалифицируются как резиденты, но не имеют того, что считается постоянной связью с государством (иногда именуемой домицилием), облагаются налогом в отношении дохода, полученного из источников за пределами государства, только в той мере, в какой этот доход фактически репатриируется или переводится в это государство. Такие лица, соответственно, не

подвергаются потенциальному двойному налогообложению в той мере, в какой иностранный доход не переводится в государство их резидентства, и может быть сочтено неуместным предоставлять им льготы по положениям Конвенции в отношении такого дохода. Договаривающиеся государства, которые соглашаются ограничить применение положений Конвенции доходом, который фактически облагается налогом у таких лиц, могут сделать это, добавив в Конвенцию следующее положение: Если в соответствии с каким-либо положением настоящей Конвенции доход, возникающий в Договаривающемся государстве, полностью или частично освобождается от налога в этом государстве, а в соответствии с законодательством, действующим в другом Договаривающемся государстве, лицо в отношении указанного дохода подлежит налогообложению исходя из суммы, переведенной в это другое государство или полученной в нем, а не исходя из полной суммы этого дохода, то любая льгота, предусмотренная положениями настоящей Конвенции, применяется только к той части дохода, которая облагается налогом в другом Договаривающемся государстве. В некоторых государствах применение этого положения могло бы создавать административные трудности, если между моментом

К (1)

К (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

возникновения дохода в Договаривающемся государстве и моментом его налогообложения в другом государстве у резидента этого другого государства проходит значительный промежуток времени. Государства, обеспокоенные такими трудностями, могут поставить действие правила, содержащегося в заключительной части вышеприведенного положения, а именно того, что соответствующий доход будет иметь право на льготы в упомянутом первым государстве только тогда, когда он обложен налогом в другом государстве, в зависимость от условия, что этот доход должен быть обложен налогом в этом другом государстве в течение определенного срока с момента возникновения дохода в упомянутом первым государстве.» Пункт 26.1 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 109: Соответствует пункту 26.2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 26.2 был перенумерован в пункт 109 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 26.2 был добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 110: Соответствует пункту 27.9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 27.9 был изменён и перенумерован в пункт 110, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.9 имел следующую редакцию: «27.9 Швейцария не разделяет точку зрения, выраженную в пункте 7, согласно которой целью конвенций об избежании двойного налогообложения является предотвращение избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов. Кроме того, эта точка зрения, по-видимому, противоречит сноске к Наименованию Модельной налоговой конвенции. В отношении пункта 22.1 Швейцария полагает, что внутренние налоговые нормы о злоупотреблении налоговыми конвенциями должны соответствовать общим положениям налоговых конвенций, особенно в случаях, когда сама конвенция включает положения, направленные на предотвращение её злоупотребления. В отношении пункта 23 Швейцария считает, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях может, в зависимости от соответствующей концепции, противоречить духу статьи 7.» Пункт 27.9 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 111: Соответствует пункту 28 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 28 был перенумерован в пункт 111 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 28 был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 28 имел

следующую редакцию: «28. Соединённые Штаты оставляют за собой право облагать налогом своих граждан и резидентов (с определёнными исключениями) независимо от Конвенции.» Пункт 28 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11 Модельной конвенции 1977 года, который был перенумерован в пункт 28 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года» («The Revision of the 1977 Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 11 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 112: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

К (1)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 1

Пункт 113: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 114: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 115: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 116: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 117: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

К (2)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

О НАЛОГАХ, НА КОТОРЫЕ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ

1. Настоящая Статья имеет целью сделать терминологию и номенклатуру, относящиеся к налогам, на которые распространяется Конвенция, более приемлемыми и точными, обеспечить идентификацию налогов Договаривающихся государств, на которые распространяется Конвенция, максимально расширить сферу применения Конвенции путём включения, насколько это возможно и в гармонии с внутренним законодательством Договаривающихся государств, налогов, взимаемых их политическими подразделениями или местными органами власти, избежать необходимости заключения новой конвенции всякий раз, когда изменяется внутреннее законодательство Договаривающихся государств, а также обеспечить уведомление каждого Договаривающегося государства о существенных изменениях в налоговом законодательстве другого государства. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

2. Настоящий пункт определяет сферу применения Конвенции: налоги на доходы и на капитал; термин «прямые налоги», являющийся слишком неточным, поэтому не использован. Несущественно, от имени каких органов власти такие налоги взимаются; это может быть само государство либо его политические подразделения или местные органы власти (учредительные штаты, регионы, провинции, départements, кантоны, округа, arrondissements, Kreise, муниципалитеты или группы муниципалитетов и т. д.). Способ взимания налогов также несущественен: путём прямого исчисления либо путём удержания у источника, в форме надбавок или доплат, либо в виде дополнительных налогов (centimes additionnels) и т. д. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

3. Настоящий пункт даёт определение налогов на доходы и на капитал. Такие налоги включают налоги на совокупный доход и на элементы дохода, на совокупный капитал и на элементы капитала. Они также включают налоги на прибыль и прирост капитала, полученные от отчуждения движимого или недвижимого имущества, а также налоги на прирост стоимости капитала. Наконец, определение распространяется на налоги на совокупные суммы заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями («налоги на фонд оплаты труда»; в Германии — «Lohnsummensteuer»; во Франции — «taxe sur les salaires»). Отчисления на социальное страхование или любые иные платежи, при которых имеется прямая связь между взиманием и индивидуальными пособиями, подлежащими получению, не должны рассматриваться как «налоги на совокупную сумму заработной платы». (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

4. Очевидно, что государство, обладающее правом облагать налогом элемент дохода или капитала на основании Конвенции, может взимать налоги, установленные его законодательством, вместе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

с любыми пошлинами или сборами, вспомогательными к ним: надбавками, издержками, процентами, штрафами и т. д. Не было сочтено необходимым указывать это в Статье, поскольку очевидно, что Договаривающееся государство, имеющее право взимать налог, может также взимать вспомогательные пошлины или сборы, связанные с основной обязанностью. Большинство государств, однако, не считают, что проценты и штрафы, вспомогательные к налогам, охватываемым Статьёй 2, сами включены в сферу действия Статьи 2 и, соответственно, как правило не рассматривают такие проценты и штрафы как платежи, к которым применяются все положения о правах на налогообложение государства источника (или situs) либо государства резидентства, включая ограничения налогообложения государством источника и обязанность государства резидентства устранять двойное налогообложение. Тем не менее, если налогообложение отменяется или уменьшается в соответствии с взаимным соглашением по Статье 25, проценты и административные штрафы, вспомогательные к такому налогообложению, должны быть отменены или уменьшены в той мере, в какой они непосредственно связаны с налогообложением (т. е. с налоговой обязанностью), которое устраняется по взаимному соглашению. Так будет, например, в случае, когда дополнительный сбор исчисляется исходя из суммы основной налоговой обязанности и компетентные органы соглашаются, что всё или часть основного налогообложения не соответствует положениям Конвенции. Так будет также, например, в случае, когда административные штрафы налагаются по причине корректировки трансфертного ценообразования и эта корректировка отменяется, поскольку она считается не соответствующей пункту 1 Статьи 9. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Статья не упоминает «обычные налоги» или «чрезвычайные налоги». Обычно можно было бы считать оправданным включение чрезвычайных налогов в модельную конвенцию, но опыт показал, что такие налоги, как правило, вводятся при весьма особых обстоятельствах. Кроме того, их было бы трудно определить. Они могут быть чрезвычайными по различным причинам: по основанию введения, по способу взимания, по ставкам, по объектам и т. д. При таких обстоятельствах представляется предпочтительным не включать чрезвычайные налоги в Статью. Но поскольку не предполагается исключать чрезвычайные налоги из всех конвенций, обычные налоги также не упомянуты. Договаривающиеся государства, таким образом, свободны ограничить сферу применения конвенции обычными налогами, расширить её на чрезвычайные налоги либо даже установить специальные положения. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

6. Настоящий пункт перечисляет налоги, действующие на момент подписания Конвенции. Перечень не является исчерпывающим. Он служит для иллюстрации предшествующих пунктов Статьи. В принципе, однако, это будет полный перечень

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

налогов, взимаемых в каждом государстве на момент подписания и охватываемых Конвенцией. (Добавлен 30 июля 1963 г.; см. HISTORY)

6.1 Некоторые государства-члены не включают пункты 1 и 2 в свои двусторонние конвенции. Эти государства предпочитают просто исчерпывающе перечислить налоги в каждой стране, к которым будет применяться Конвенция, и разъяснить, что Конвенция будет также применяться к последующим налогам, аналогичным перечисленным. Государства, желающие следовать этому подходу, могли бы использовать следующую формулировку:

1. Налоги, к которым применяется Конвенция:

a) (в государстве A): .....

b) (в государстве B): .....

2. Конвенция применяется также к любым идентичным или существенно аналогичным налогам, которые вводятся после даты подписания Конвенции в дополнение к налогам, перечисленным в пункте 1, или вместо них. Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях, внесённых в их налоговое законодательство. Как указано в пункте 3 выше, отчисления на социальное страхование и аналогичные платежи должны быть исключены из перечня охватываемых налогов. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

7. Настоящий пункт предусматривает, поскольку перечень налогов в пункте 3 носит чисто декларативный характер, что Конвенция применяется также ко всем идентичным или существенно аналогичным налогам, которые вводятся в Договаривающемся государстве после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим в этом государстве налогам или вместо них. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

8. Каждое государство обязуется уведомлять другое о любых существенных изменениях, внесённых в его налоговое законодательство, сообщая ему, например, сведения о новых или заменяющих налогах. Государствам-членам рекомендуется сообщать также о других существенных событиях, таких как новые нормативные акты или судебные решения; многие государства уже следуют этой практике. Договаривающиеся государства также свободны расширить требование об уведомлении так, чтобы оно охватывало любые существенные изменения в иных законах, которые влияют на их обязательства по конвенции; Договаривающиеся государства, желающие сделать это, могут заменить последнее предложение пункта следующим:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

Компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о любых существенных изменениях, внесённых в их налоговое законодательство или иные законы, затрагивающие их обязательства по Конвенции. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Замечание к Комментарию

9. Португалия не присоединяется к толкованию, изложенному в последних трёх предложениях пункта 4 Комментария к Статье 2. Португалия придерживается мнения, что проценты и штрафы не являются налогами, охватываемыми Конвенцией, и поэтому не могут рассматриваться в процедуре взаимного согласования. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

10. Канада, Чили и Соединённые Штаты оставляют за собой позиции относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция должна применяться к налогам политических подразделений или местных органов власти. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

11. Австралия, Япония и Корея оставляют за собой позицию относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция применяется к налогам на капитал. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12. Греция и Латвия придерживаются мнения, что «налоги на совокупные суммы заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями», не должны рассматриваться как налоги на доходы и поэтому не будут охватываться Конвенцией. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 1 читался следующим образом: «1. Настоящая Статья имеет целью сделать терминологию и номенклатуру, относящиеся к налогам, на которые распространяется Конвенция, более приемлемыми и точными, обеспечить идентификацию налогов Договаривающихся государств, на которые распространяется Конвенция, максимально расширить сферу применения Конвенции путём включения, насколько это возможно и в гармонии с внутренним законодательством Договаривающихся государств, налогов, взимаемых их политическими подразделениями или местными органами власти, а также избежать необходимости заключения новой конвенции всякий раз, когда изменяется внутреннее законодательство Договаривающихся государств, посредством периодического обмена перечнями и через процедуру взаимных консультаций.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 1 читался следующим образом:

«1. Статья имеет целью сделать терминологию и номенклатуру, относящиеся к налогам, на которые распространяется Конвенция, более приемлемыми и точными, обеспечить идентификацию налогов Договаривающихся государств, на которые распространяется Конвенция, максимально расширить сферу применения Конвенции путём включения, насколько это возможно и в гармонии с внутренним законодательством Договаривающихся государств, налогов, взимаемых их политическими подразделениями или местными органами власти, — а также избежать необходимости заключения новой Конвенции всякий раз, когда изменяется налоговое законодательство Договаривающихся государств, посредством периодического обмена перечнями и через процедуру взаимных консультаций.»

Пункт 2: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 читался следующим образом: «2. Настоящий пункт определяет предмет Конвенции: налоги на доходы и капитал; термин «прямые налоги», являющийся слишком неточным, поэтому опущен. Несущественно, от имени каких органов власти такие налоги взимаются; это может быть само государство либо его политические подразделения или местные органы власти (учредительные штаты, регионы, провинции, «departements», Кантоны, округа, «arrondissements», округа [«Kreise»], муниципалитеты или группы муниципалитетов и т. д.). Способ взимания налогов также несущественен: путём прямого исчисления либо путём удержания у источника, в форме надбавок или доплат, либо в виде дополнительных налогов [«centimes additionels»] и т. д.»

Пункт 3: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 читался следующим образом: «3. Настоящий пункт разъясняет, что понимается под налогами на доходы и капитал. Такие налоги включают налоги на совокупный доход и на каждый элемент дохода, на совокупный капитал и на каждый элемент капитала. Они также включают налоги на прибыль, полученную от отчуждения движимого или недвижимого имущества, т. е. в частности прирост капитала и прибыль от недвижимого имущества, а также налоги на прирост стоимости капитала. Наконец, определение распространяется на налоги на совокупные суммы заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями («налоги на фонд оплаты труда»; в Германии — «Lohnsummensteuer»; во Франции — «versement forfaitaire a la charge des employeurs»).»

Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 читался следующим образом: «4. Очевидно, что государство, обладающее полномочиями по налогообложению, — и только оно — может взимать налоги, установленные его законодательством, вместе с любыми пошлинами или сборами, вспомогательными к ним: надбавками, издержками, процентами и т. д. Не было сочтено необходимым указывать это в Статье, поскольку очевидно, что при взимании налога вспомогательные пошлины или сборы подчиняются тому же правилу, что и основная обязанность. Практика государств-членов различается в отношении обращения с процентами и штрафами. Некоторые государства никогда не рассматривают такие суммы как налоги, охватываемые Статьёй. Другие придерживаются противоположного подхода, особенно в случаях, когда дополнительный сбор исчисляется исходя из суммы основного налога. Государства свободны разъяснить этот вопрос в своих двусторонних переговорах.»

Пункт 4 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 читался следующим образом: «4. Очевидно, что государство, обладающее полномочиями по налогообложению, — и только оно — может взимать налоги, установленные его законодательством, вместе с любыми пошлинами или сборами, вспомогательными к ним: надбавками, издержками, процентами и т. д. Не было сочтено необходимым указывать это в Статье, поскольку очевидно, что при взимании налога вспомогательные пошлины или сборы подчиняются тому же правилу, что и основная обязанность.»

Пункт 5: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 читался следующим образом: «5. Статья не упоминает «обычные налоги» или «чрезвычайные налоги». Обычно можно было бы считать оправданным включение чрезвычайных налогов в проект Конвенции, но опыт показал, что такие налоги, как правило, вводятся при весьма особых обстоятельствах. Кроме того, их было бы трудно определить. Они могут быть чрезвычайными по различным причинам: по основанию введения, по способу взимания, по ставкам, по объектам и т. д. При таких обстоятельствах представляется предпочтительным не включать чрезвычайные налоги в Статью. Но поскольку не предполагается исключать чрезвычайные налоги из всех Конвенций, обычные налоги также не упомянуты. Договаривающиеся государства, таким образом, свободны ограничить сферу применения Конвенции обычными налогами, расширить её на чрезвычайные налоги либо даже установить специальные положения.»

Пункт 6: Без изменений со времени принятия Проекта конвенции 1963 года

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.

Пункт 6.1: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 7: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 7 читался следующим образом: «7. Настоящий пункт предусматривает, поскольку перечень налогов в пункте 3 носит чисто декларативный характер, что Конвенция применяется также ко всем идентичным или существенно аналогичным налогам, которые вводятся после даты подписания Конвенции в дополнение к существующим налогам или вместо них. Это положение необходимо, чтобы предотвратить утрату Конвенцией силы в случае изменения одним из государств своего налогового законодательства.»

Пункт 7 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 7 читался следующим образом:

«7. Настоящий пункт предусматривает, поскольку перечень налогов в пункте 3 носит чисто декларативный характер, что Конвенция применяется также ко всем идентичным или существенно аналогичным налогам, которые впоследствии вводятся в дополнение к существующим налогам или вместо них. Это положение необходимо, чтобы предотвратить утрату Конвенцией силы в случае изменения одним из государств своего законодательства.»

Пункт 8: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 8 читался следующим образом:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

«8. Каждое государство обязуется уведомлять другое о любых изменениях, внесённых в его налоговое законодательство, сообщая ему в конце каждого года, когда это необходимо, перечень новых или заменяющих налогов, введённых в течение этого года.»

Пункт 8 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 8 читался следующим образом:

«8. Каждое государство обязуется уведомлять другое о любых изменениях, внесённых в его налоговое законодательство, путём сообщения ему в конце каждого года, когда это необходимо, перечня новых или заменяющих налогов, введённых в течение этого года.»

Пункт 9: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9 и предшествующий ему заголовок были удалены 28 января 2003 г.

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 9 и заголовок читались следующим образом:

«Замечание к Комментарию

9. В таких контекстах, как ограничения ставки налога или предоставление кредитов (зачетов) в отношении иностранного налога, Новая Зеландия желала бы ясно указать, что термин «налог» не включает штрафы или проценты за переплату или недоплату налога.»

Пункт 9 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления слов «или проценты

за переплату или недоплату налога» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 г.

пункт 9 читался следующим образом:

«9. В таких контекстах, как ограничения ставки налога или предоставление кредитов (зачетов) в отношении иностранного налога, Новая Зеландия желала бы ясно указать, что термин «налог» не включает штрафы.»

Пункт 9 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 9 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 10 (см. историю пункта 10), и был добавлен новый пункт 9. Кроме того, заголовок, предшествовавший пункту 9, был перенесён непосредственно перед пунктом 10, и новый заголовок был добавлен непосредственно перед пунктом 9.

Пункт 10: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в перечень государств,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 10 читался следующим образом: «10. Канада и Соединённые Штаты оставляют за собой позиции относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция должна применяться к налогам политических подразделений или местных органов власти.»

Пункт 10 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём удаления Австралии из

перечня государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 10 читался следующим образом: «10. Австралия, Канада и Соединённые Штаты оставляют за собой позиции относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция должна применяться к налогам политических подразделений или местных органов власти.»

Пункт 10 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 9 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 9 Проекта конвенции 1963 года был изменён и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 2

C (2)

перенумерован как пункт 10, и заголовок, предшествовавший пункту 9, был перенесён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 9 читался следующим образом: «9. Канада и Соединённые Штаты

оставляют за собой позицию относительно той части пункта 1 Статьи, которая предусматривает, что Конвенция применяется к налогам политических подразделений или местных органов власти.»

Пункт 11: Изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Австралии в перечень

государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11 читался следующим образом: «11. Япония и Корея оставляют за собой позицию относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция применяется к налогам на капитал.»

Пункт 11 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Кореи в перечень

государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 г. пункт 11 читался следующим образом: «11. Япония оставляет за собой позицию относительно той части пункта 1, которая предусматривает, что Конвенция применяется к налогам на капитал.»

Пункт 11 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии как государства,

делающего оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12 читался следующим образом: «12. Греция придерживается мнения, что «налоги на совокупные суммы заработной платы или окладов, выплачиваемых предприятиями», не должны рассматриваться как налоги на доходы и поэтому не будут охватываться Конвенцией.»

Пункт 12 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3 C (3)

ОБ ОБЩИХ ОПРЕДЕЛЕНИЯХ

1. Настоящая Статья объединяет ряд общих положений, необходимых для толкования терминов, используемых в Конвенции. Значение некоторых важных терминов, однако, разъясняется в других местах Конвенции. Так, термины «резидент» и «постоянное представительство» определены в Статьях 4 и 5 соответственно, тогда как толкование определённых терминов, встречающихся в Статьях о специальных категориях доходов («доходы от недвижимого имущества», «дивиденды» и т. д.), уточняется положениями, содержащимися в этих Статьях. В дополнение к определениям, содержащимся в Статье, Договаривающиеся государства свободны двусторонне согласовать определения терминов «Договаривающееся государство» и «другое Договаривающееся государство». Кроме того, Договаривающиеся государства свободны двусторонне согласовать включение в возможные определения «Договаривающихся государств» ссылки на континентальные шельфы. (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

Термин «лицо»

2. Определение термина «лицо», данное в подпункте a), не является исчерпывающим и должно пониматься как указывающее на то, что термин «лицо» используется в весьма широком смысле (см. особенно Статьи 1 и 4). Определение прямо упоминает физических лиц, компании и иные объединения лиц. Из значения, придаваемого термину «компания» определением, содержащимся в подпункте b), следует, что, кроме того, термин «лицо» включает любое образование, которое,

хотя и не является инкорпорированным, рассматривается как юридическое лицо для налоговых целей. Таким образом, например, фонд (fondation, Stiftung) может подпадать под значение термина «лицо». Партнёрства также будут считаться «лицами» либо потому, что они подпадают под определение «компании», либо, если это не так, потому что они составляют иные объединения лиц. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Термин «компания»

3. Термин «компания» означает прежде всего любое юридическое лицо. Кроме того, термин охватывает любую иную налогооблагаемую единицу, которая рассматривается как юридическое лицо для целей налогового законодательства Договаривающегося государства, резидентом которого она является. Определение составлено со специальным учётом Статьи о дивидендах. Термин «компания» имеет значение только для этой Статьи, пунктов 7 и 8 Статьи 5, а также Статей 16 и 29. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

C (3) Термин «предприятие»

4. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность в рамках предприятия или сама по себе считается составляющей предприятие, всегда истолковывался в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому в настоящей Статье не предпринималась попытка дать исчерпывающее определение термина «предприятие». Вместе с тем предусмотрено, что термин «предприятие» применяется к осуществлению любой предпринимательской деятельности. Поскольку термин «предпринимательская деятельность» прямо определён как включающий оказание профессиональных услуг и осуществление иной деятельности независимого характера, это разъясняет, что оказание профессиональных услуг или осуществление иной деятельности независимого характера должно рассматриваться как составляющее предприятие независимо от значения этого термина по внутреннему законодательству. Государства, которые считают такое разъяснение ненужным, вправе опустить определение термина «предприятие» в своих двусторонних конвенциях. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Термин «международная перевозка»

5. Определение термина «международная перевозка» основано на принципе, изложенном в пункте 1 Статьи 8, согласно которому право облагать налогом прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации морских судов или воздушных судов в международных перевозках принадлежит только этому государству ввиду особого характера деятельности по осуществлению международных перевозок. Однако, как указано в Комментарии к пункту 1 Статьи 8, Договаривающиеся государства вправе на двусторонней основе включить в подпункт e) ссылку на государство, в котором расположено место эффективного управления предприятия. В таком случае определение должно гласить: «термин „международная перевозка“ означает любую перевозку морским судном или воздушным судном, за исключением случаев, когда морское судно или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в Договаривающемся государстве, в котором предприятие, эксплуатирующее морское судно или воздушное судно, не имеет места эффективного управления». (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Определение термина «международная перевозка» шире, чем обычно понимается. Более широкое определение предназначено сохранить за государством предприятия право облагать налогом чисто внутренние перевозки, а также международные перевозки между третьими государствами, и позволить другому Договаривающемуся государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ. Это намерение может быть разъяснено следующим примером. Предположим, что предприятие Договаривающегося государства через агента в другом Договаривающемся государстве продаёт билеты на проезд, который полностью ограничен пределами первого упомянутого государства либо, альтернативно, пределами третьего государства. Статья не позволяет другому государству облагать налогом прибыль от любого из этих рейсов. Другому государству разрешено облагать налогом такое предприятие первого упомянутого государства только в том случае, когда операции ограничены исключительно пунктами в этом другом государстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.1 Определение было изменено в 2017 году, с тем чтобы обеспечить его применение также к перевозке морским судном или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием третьего государства. Хотя это изменение не затрагивает применение Статьи 8, которая касается только прибыли предприятия Договаривающегося государства, оно позволяет применять

пункт 3 Статьи 15 к резиденту Договаривающегося государства, который

получает вознаграждение от работы по найму, осуществляемой на борту морского судна или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием третьего государства. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.2 Морское судно или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в государстве применительно к конкретному рейсу, если место отправления и место прибытия морского судна или воздушного судна оба находятся в этом государстве. Однако определение применяется в случае, когда поездка морского судна или воздушного судна между пунктами в государстве составляет часть более длительного рейса этого морского судна или воздушного судна, включающего место отправления или место прибытия, находящееся за пределами этого государства. Например, если в рамках одного и того же рейса воздушное судно сначала совершает полёт между пунктом в одном Договаривающемся государстве и пунктом в другом Договаривающемся государстве, а затем продолжает полёт к другому пункту назначения, также расположенному в этом другом Договаривающемся государстве, то первый и второй участки этой поездки оба будут частью рейса, рассматриваемого как подпадающий под определение «международной перевозки». (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.3 Некоторые государства придерживаются мнения, что определение «международной перевозки» должно скорее относиться к перевозке как к поездке пассажира или груза, с тем чтобы любой рейс пассажира или груза исключительно между двумя пунктами в одном и том же Договаривающемся государстве не считался охватываемым определением, даже если этот рейс совершается на морском судне или самолёте, используемом для рейса в международной перевозке. Договаривающиеся государства, придерживающиеся такой точки зрения, могут на двусторонней основе согласиться исключить ссылку на «морское судно или воздушное судно» в первой части исключения, включённого в определение, с тем чтобы использовать следующее определение:

> e) термин «международная перевозка» означает любую перевозку морским судном или воздушным судном, за исключением случаев, когда такая перевозка осуществляется исключительно между пунктами в Договаривающемся государстве и предприятие, эксплуатирующее морское судно или воздушное судно, не является предприятием этого государства; (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.4 Определение «международной перевозки» не применяется, когда морское судно или воздушное судно эксплуатируется между двумя пунктами в Договаривающемся государстве и предприятие, эксплуатирующее морское судно или воздушное судно, не является предприятием этого государства, даже если часть перевозки осуществляется за пределами этого государства. Так, например, круиз, начинающийся и заканчивающийся в этом государстве без остановки в иностранном порту, не составляет перевозку пассажиров в международной перевозке. Договаривающиеся государства, желающие прямо разъяснить этот момент в своих конвенциях, могут на двусторонней основе согласиться соответственно изменить определение. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Термин «компетентный орган»

7. Определение термина «компетентный орган» признаёт, что в некоторых странах-членах ОЭСР исполнение конвенций об устранении двойного налогообложения не относится исключительно к компетенции высших налоговых органов; некоторые вопросы сохранены за другими органами или могут быть им делегированы. Настоящее определение позволяет каждому Договаривающемуся государству назначить один или несколько органов в качестве компетентных. (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

Термин «национальное лицо»

8. Определение термина «национальное лицо» лишь устанавливает, что применительно к Договаривающемуся государству этот термин применяется к любому физическому лицу, обладающему гражданством или подданством этого Договаривающегося государства. Хотя понятие гражданства охватывает подданство, последний термин также был включён в 2002 году, поскольку он более часто используется в некоторых государствах. Не было сочтено необходимым включать в текст Конвенции какое-либо более точное определение терминов «гражданство» и «подданство», равно как не представлялось обязательным делать какой-либо особый комментарий о значении и применении этих слов. Очевидно, что при определении того, что понимается под «национальным лицом» в случае физического лица, следует обращаться к смыслу, в котором этот термин обычно употребляется, и к особым правилам каждого государства о приобретении или утрате гражданства или подданства. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

9. Подпункт g) является более конкретным в отношении юридических лиц, товариществ и ассоциаций. Объявляя, что любое юридическое лицо, товарищество или ассоциация, статус которых как таковых вытекает из законодательства, действующего в Договаривающемся государстве, считается национальным лицом, положение устраняет трудность, которая часто возникает. При определении национальности компаний некоторые государства в меньшей степени учитывают право, которым регулируется компания, нежели происхождение капитала, с которым компания была образована, или национальность физических или юридических лиц, контролирующих её. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

10. Более того, учитывая правовые отношения, возникающие между компанией С (3) и государством, по законодательству которого она учреждена, которые с определённых точек зрения тесно сходны с отношениями гражданства (национальности) в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридические лица, партнёрства и ассоциации в специальном положении, а уравнять их с физическими лицами в рамках термина «национальное лицо». (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

10.1 Отдельное упоминание партнёрств в подпункте g) не противоречит статусу партнёрства как лица по подпункту a). По внутреннему законодательству некоторых стран структура (entity) может быть «лицом», но не «юридическим лицом» для налоговых целей. Явное указание необходимо во избежание путаницы. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Термин «предпринимательская деятельность» 10.2 Конвенция не содержит исчерпывающего определения термина «предпринимательская деятельность», который согласно пункту 2 должен, как правило, иметь значение, которое он имеет по внутреннему законодательству государства, применяющего Конвенцию. Подпункт h), однако, прямо предусматривает, что термин включает оказание профессиональных услуг и осуществление иной деятельности независимого характера. Это положение было добавлено в 2000 г. одновременно с исключением из Конвенции Статьи 14, которая касалась независимых личных услуг. Данное дополнение, обеспечивающее, что термин «предпринимательская деятельность» включает осуществление видов деятельности, ранее охватывавшихся Статьёй 14, было направлено на то, чтобы воспрепятствовать толкованию термина «предпринимательская деятельность» в ограничительном смысле, исключающем оказание профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, в государствах, где внутреннее законодательство не считает, что оказание таких услуг или осуществление такой деятельности может составлять предпринимательскую деятельность. Договаривающиеся государства, для которых это не так, свободны двусторонне согласовать опущение определения. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Термин «признанный пенсионный фонд» 10.3 Определение термина «признанный пенсионный фонд», содержащееся в подпункте i), было включено в 2017 г., когда этот термин был добавлен в пункт 1 Статьи 4, с тем чтобы обеспечить, что пенсионный фонд, соответствующий определению, считается резидентом Договаривающегося государства, в котором он учреждён. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) 10.4 Действие определения «признанный пенсионный фонд» и ссылки на этот термин в пункте 1 Статьи 4 будет в значительной степени зависеть от внутреннего законодательства и правовых характеристик пенсионных фондов, учреждённых в каждом Договаривающемся

государстве, а также от иных положений Конвенции, в которых определение может иметь значение. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.5 В некоторых государствах фонд может быть учреждён внутри юридического лица (такого как компания, осуществляющая коммерческую деятельность, страховая компания или само государство либо его политическое подразделение или местный орган власти) главным образом для предоставления пенсионных выплат физическим лицам, например работникам этого лица или иных работодателей, либо для инвестирования средств в интересах других признанных пенсионных фондов. Такой фонд, однако, может не составлять отдельное «лицо» (как этот термин определён в подпункте a)) по налоговому законодательству государства, в котором он учреждён, и, если это так, он не будет соответствовать определению признанного пенсионного фонда. Вместе с тем, в той мере, в какой доход, полученный от инвестиционных активов этого фонда, относится по внутреннему законодательству государства, в котором он учреждён, к юридическому лицу (например, компании, осуществляющей коммерческую деятельность, страховой компании или государству), внутри которого фонд учреждён, положения Конвенции будут применяться к такому доходу в той мере, в какой само юридическое лицо квалифицируется как резидент Договаривающегося государства по пункту 1 Статьи 4. Как разъяснено в пунктах 8.7– 8.10 Комментария к Статье 4, включение термина «признанный пенсионный фонд» в

пункт 1 Статьи 4 не имеет значения для такого фонда.

(Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.6 Существуют также государства, в которых фонд, учреждённый главным образом для предоставления пенсионных выплат физическим лицам, формально не составляет отдельное лицо по налоговому законодательству государства, в котором он учреждён, но где это налоговое законодательство предусматривает, что инвестиционные активы фонда составляют обособленную и отличную имущественную массу (patrimony), доход от которой не относится ни к какому лицу для налоговых целей. Эти государства могут пожелать обеспечить, чтобы их внутреннее законодательство и определение «лица» в подпункте a) были достаточно широкими, чтобы включать такой фонд, с тем чтобы Конвенция, которая применяется к лицам, являющимся резидентами Договаривающихся государств, применялась к доходу, полученному через эти фонды. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.7 Как указано в пункте 69 Комментария к Статье 18, если два Договаривающихся государства следуют одному и тому же подходу, как правило освобождая от налога инвестиционный доход пенсионных фондов, учреждённых на их территории, эти государства могут включить в свою конвенцию положение, распространяющее такое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

освобождение на инвестиционный доход, который пенсионный фонд, учреждённый в одном C (3) государстве, получает из другого государства. Определение «признанный пенсионный фонд» может тогда использоваться для этой цели. Если это так, однако, необходимо будет обеспечить, чтобы фонд, описанный в пункте 10.5 выше, мог квалифицироваться как «признанный пенсионный фонд» сам по себе, несмотря на то что он не составляет отдельное «лицо» по налоговому законодательству государства, в котором он учреждён. Для этого, однако, потребуется, чтобы для целей Конвенции активы и доход такого фонда рассматривались как активы и доход отдельного лица, с тем чтобы, например:

— фонд мог составлять лицо для целей Статьи 1 и всех соответствующих положений Конвенции;

— активы и доход фонда рассматривались как принадлежащие отдельному лицу, а не лицу, внутри которого фонд учреждён, с тем чтобы, например, для целей подпункта a) пункта 2 Статьи 10 любая часть капитала компании, выплачивающей дивиденды фонду, которая удерживается через фонд, не агрегировалась с капиталом той же компании, удерживаемым лицом, внутри которого фонд учреждён, но не через фонд;

— для целей Статей 6–21 доход фонда рассматривался бы как полученный и принятый самим фондом, а фактическое право на доход принадлежало бы самому фонду, а не лицу, внутри которого фонд учреждён;

— право фонда на договорные льготы по положениям об ограничении льгот Статьи 29 определялось без учёта права на договорные льготы лица, внутри которого фонд учреждён. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.8 Ниже приведён пример положения, которое могло бы быть добавлено к определению «признанный пенсионный фонд» для этой цели: Если договоренность, созданная в Договаривающемся государстве, составляла бы признанный пенсионный фонд по подразделению (i) или (ii), если бы она рассматривалась как отдельное лицо по налоговому законодательству этого государства, она должна считаться для целей настоящей Конвенции отдельным лицом, рассматриваемым как таковое по налоговому законодательству этого государства, и все активы и доход, к которым применяется договоренность, должны рассматриваться как активы, удерживаемые, и доход, полученный этим отдельным лицом, а не другим лицом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.9 Первая часть определения «признанный пенсионный фонд» относится к «структуре (entity) или договоренности, созданной в этом государстве». Существует значительное разнообразие правовых и организационных характеристик пенсионных фондов по всему миру, и поэтому необходимо принять широкую формулировку.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

C (3) Ссылка на «договоренность» предназначена охватить, среди прочего, случаи, когда пенсионные выплаты предоставляются через такие инструменты, как траст, который по применимому праву трастов не составлял бы структуру (entity): определение будет применяться, пока траст или совокупность попечителей рассматривается для налоговых целей как отдельная структура (entity), признаваемая отдельным лицом. Требуется, однако, чтобы структура (entity) или договоренность рассматривалась как отдельное лицо по налоговому законодательству государства, в котором она учреждена: если это не так, нет необходимости решать вопрос о резидентстве самого пенсионного фонда, поскольку доход этого фонда рассматривается как доход другого лица для налоговых целей (см. пункт 10.5 выше). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.10 Подразделение (i) предусматривает, что для квалификации в качестве «признанного пенсионного фонда» структура (entity) или договоренность должна быть создана и действовать исключительно или почти исключительно для администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам. Не имеет значения, сколько физических лиц имеют право на такие пенсионные выплаты: признанный пенсионный фонд может быть создан, например, для большой группы работников или для одного самозанятого физического лица. Государства свободны заменить выражение «пенсионные выплаты и вспомогательные или сопутствующие выгоды» иной формулировкой, такой как «пенсионные и аналогичные выплаты», при условии что эта формулировка толкуется широко, с тем чтобы включать такие выплаты, как выплаты в связи со смертью. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.11 Выражение «исключительно или почти исключительно» ясно указывает, что вся или почти вся деятельность признанного пенсионного фонда должна быть связана с администрированием или предоставлением пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам. Слова «почти исключительно» признают, что весьма малая часть деятельности пенсионного фонда может включать деятельность, не строго связанную с администрированием или предоставлением таких выплат (например, маркетинг услуг пенсионного фонда). Некоторые государства, однако, имеют более широкий взгляд на термин «признанный пенсионный фонд» и могут пожелать, например, охватить структуры (entities) или договоренности, созданные и действующие исключительно или почти исключительно для предоставления пенсий и выплат, таких как пенсии по инвалидности, которые не связаны с выходом на пенсию. Эти государства свободны изменить определение так, чтобы адаптировать его к своим обстоятельствам. При этом, однако, эти государства должны учитывать, что, как отмечено в пункте 10.7 выше, определение

признанного пенсионного фонда может использоваться для целей положений, освобождающих от налогообложения у источника инвестиционный доход, который пенсионный фонд, учреждённый в одном государстве, получает из другого государства; поэтому для этих государств будет важно обеспечить, чтобы сфера

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

такого освобождения не была непреднамеренно расширена изменениями, внесёнными в C (3) определение «признанный пенсионный фонд». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.12 Структура (entity) или договоренность должна быть создана и действовать исключительно или почти исключительно для цели администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам. Пенсия, выплачиваемая при выходе с активной работы или при достижении работником пенсионного возраста, была бы типичным примером «пенсионной выплаты», но этот термин достаточно широк, чтобы охватывать один или несколько платежей, производимых при или после выхода на пенсию либо при достижении пенсионного возраста работнику, самозанятому лицу или директору или должностному лицу компании, даже если эти платежи производятся не в форме регулярных пенсионных выплат. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.13 Во многих государствах пенсионные фонды предоставляют ряд выгод, которые не строго связаны с выходом на пенсию, и выражение «вспомогательные или сопутствующие выгоды» предназначено охватить такие выгоды. Слова «вспомогательные или сопутствующие» ясно указывают, что такие выгоды предоставляются в дополнение к пенсионным выплатам: фонд, который был бы создан главным образом для предоставления выгод, не являющихся пенсионными выплатами, поэтому не соответствовал бы определению. Хотя было бы невозможно привести исчерпывающий перечень всех выгод, которые квалифицировались бы как «вспомогательные или сопутствующие выгоды», ниже приведены типичные примеры таких выгод:

— платежи, производимые в результате смерти или инвалидности физического лица;

— пенсия или иные виды платежей, производимые пережившим членам семьи умершего физического лица, имевшего право на пенсионные выплаты;

— платежи, производимые физическому лицу, страдающему неизлечимым заболеванием;

— платежи по замещению дохода в случае длительной болезни или безработицы;

— жилищные выгоды, такие как заём на льготных условиях, предоставленный из накопленных пенсионных взносов участнику пенсионной схемы для приобретения основного жилища;

— образовательные выгоды, такие как изъятие накопленных пенсионных взносов, которое участнику пенсионной схемы было бы разрешено произвести для финансирования своего образования или образования своих детей;

— предоставление финансового консультирования участникам пенсионной схемы. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.14 Подразделение (i) также требует, чтобы структура (entity) или договоренность, созданная и действующая исключительно или почти исключительно для

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

C (3) администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам, «регулировалась в этом качестве». Это требование предназначено ограничить определение структурами (entities) или договоренностями, которые подчинены некоторым условиям, установленным государством, где она учреждена (или одним из его политических подразделений или местных органов власти), с тем чтобы обеспечить использование структуры (entity) или договоренности как инструмента инвестирования для предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам. Эта часть определения поэтому исключила бы структуру (entity), такую как частная

компания, которая могла бы быть создана и использована лицом для инвестирования средств с целью предоставления пенсионных выплат лицам, связанным с этим лицом или нанятым им, но которая не подлежала бы какому-либо специальному режиму или правилам, установленным государством, политическим подразделением или местным органом власти, касающимся использования этой структуры (entity) как инструмента предоставления пенсионных выплат. Не имеет значения, предусмотрена ли нормативная база, которой подчинена структура (entity) или договоренность, в налоговом законодательстве или в иных правовых актах (например, в законодательстве, учреждающем государственную структуру (entity), которая будет управлять государственным пенсионным фондом); важно, чтобы структура (entity) или договоренность признавалась законом как инструмент, созданный для финансирования пенсионных выплат физическим лицам, и подчинялась условиям, предназначенным обеспечить её использование для этой цели. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.15 Примером структуры (entity) или договоренности, которая удовлетворяла бы требованиям определения «признанный пенсионный фонд», является агентство или инструмент государства, созданное исключительно или почти исключительно для администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод по законодательству о социальном обеспечении этого государства. Другим примером была бы компания или иная структура (entity), созданная в государстве для цели администрирования или предоставления пенсионных выплат и вспомогательных или сопутствующих выгод физическим лицам и чьи единственные активы включают средства, охватываемые пенсионной схемой, регулируемой налоговым законодательством этого государства, которое предусматривает, что доход от этой схемы освобождается от налога. Определение признанного пенсионного фонда применялось бы к этой компании или структуре (entity) независимо от того, квалифицируется ли эта компания или структура (entity) иным образом как резидент Договаривающегося государства потому, что она «подлежит в нём налогообложению» по критериям, указанным в первом предложении пункта 1 Статьи 4, например потому, что она должна уплачивать налог на любой доход, не полученный от схемы (см. пункты 8.8–8.10 Комментария к Статье 4). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.16 Подразделение (i) определения применяется независимо от того, предоставляются ли выплаты, к которым оно относится, физическим лицам, являющимся резидентами государства, в котором структура (entity) или договоренность учреждена, или резидентами иных государств. Хотя общее правило против злоупотреблений в пункте 9 Статьи 29 затрагивает возможные опасения по поводу договорного шоппинга, которые могут возникать из этого аспекта

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

правила, государства, которые не включают это общее правило против злоупотреблений в С (3) свои договоры или для которых это представляет особую озабоченность, свободны включить в определение «признанный пенсионный фонд» условия, аналогичные тем, которые содержатся в подразделении (ii) подпункта e) пункта 2 подробной версии правила ограничения льгот, содержащейся в Комментарии к Статье 29. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.17 Подразделение (ii) определения охватывает структуры (entities) или договоренности, которые пенсионные фонды, охватываемые подразделением (i), используют для косвенного инвестирования. Пенсионные фонды часто инвестируют совместно с другими пенсионными фондами, объединяя свои активы в определённых структурах (entities) или договоренностях, и могут по различным коммерческим, правовым или регуляторным причинам инвестировать через полностью принадлежащие им структуры (entities) или договоренности, которые являются резидентами того же государства. Поскольку такие договоренности и структуры (entities) действуют лишь как посредники для инвестирования средств, используемых для предоставления пенсионных выплат физическим лицам, уместно относиться к ним так же, как к пенсионным фондам, которые инвестируют через них. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.18 Выражение «исключительно или почти исключительно», содержащееся в подразделении (ii), ясно указывает, что вся или почти вся деятельность такой посреднической структуры (entity) или договоренности должна быть связана с инвестированием средств в интересах структур (entities) или договоренностей, которые квалифицируются как признанные пенсионные фонды по подразделению (i). Слова «почти исключительно» признают, что весьма малая часть деятельности

таких структур (entities) или договоренностей может включать иную деятельность, такую как инвестирование средств для пенсионных фондов, которые учреждены в иных государствах и по этой причине не охватываются подразделением (i). Государства, в которых обычно посреднические структуры (entities) или договоренности инвестируют средства, полученные от пенсионных фондов, учреждённых в иных государствах, свободны расширить сферу подразделения (ii), с тем чтобы охватить случай, когда значительная часть средств, инвестируемых посреднической структурой (entity) или договоренностью, инвестируется в интересах пенсионных фондов, учреждённых в иных государствах; эти государства могли бы устранить любые опасения по поводу договорного шоппинга, которые могут тогда возникнуть, посредством положений Статьи 29. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

11. Настоящий пункт устанавливает общее правило толкования терминов, используемых в Конвенции, но не определённых в ней. Однако возникает вопрос, к какому законодательству следует обращаться для определения значения терминов, не определённых в Конвенции, — выбор стоит между законодательством, действовавшим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент применения Конвенции, то есть на момент взимания налога. Комитет по налоговым вопросам

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) пришёл к выводу, что предпочтение следует отдавать последнему толкованию, и в 1995 году внёс изменения в Модель, чтобы прямо закрепить этот вывод. (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

12. Вместе с тем пункт 2 уточняет, что значение неопределённого термина по внутреннему законодательству применяется лишь в том случае, если контекст не требует иного толкования и компетентные органы не договорятся об ином значении в соответствии с положениями статьи 25. Контекст определяется, в частности, намерением Договаривающихся государств при подписании Конвенции, а также значением, придаваемым соответствующему термину в законодательстве другого Договаривающегося государства (подразумеваемая отсылка к принципу взаимности, на котором основана Конвенция). Формулировка Статьи, таким образом, предоставляет компетентным органам определённую свободу действий. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Следовательно, формулировка пункта 2 обеспечивает удовлетворительный баланс между, с одной стороны, необходимостью обеспечить постоянство обязательств, принятых государствами при подписании конвенции (поскольку государству не должно быть позволено сделать конвенцию частично недействующей путём последующего изменения во внутреннем законодательстве сферы охвата терминов, не определённых в Конвенции), и, с другой стороны, необходимостью иметь возможность применять Конвенцию удобным и практичным образом с течением времени (следует избегать необходимости обращаться к устаревшим понятиям). (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

13.1 Пункт 2 был изменён в 1995 году, чтобы привести его текст в более точное соответствие с общим и последовательным пониманием государств- членов. Для целей пункта 2 значение любого термина, не определённого в Конвенции, может быть установлено путём обращения к значению, которое он имеет для целей любого соответствующего положения внутреннего законодательства Договаривающегося государства, независимо от того, является ли оно налоговым законом. Однако если термин определён по-разному для целей различных законов Договаривающегося государства, значение, придаваемое этому термину для целей законов, устанавливающих налоги, к которым применяется Конвенция, имеет приоритет над всеми иными, включая значения, придаваемые для целей других налоговых законов. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13.2. Комментарий также был изменён в 1995 году, чтобы предусмотреть, что государства, которые в состоянии заключать соглашения по взаимному согласованию (в соответствии с положениями статьи 25 и, в частности, пункта 3 этой статьи), устанавливающие значение терминов, не определённых в Конвенции, должны учитывать такие соглашения при толковании этих терминов. В 2017 году формулировка пункта 2 была изменена, чтобы устранить любые

сомнения в том, что в случае, когда соглашение по взаимному согласованию, достигнутое в соответствии со статьёй 25, указывает, что компетентные органы договорились об общем

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

значении неопределённого термина, значение этого термина по внутреннему С (3) законодательству не применяется, как это имеет место, когда термин определён в Конвенции или когда контекст требует значения, отличного от значения по внутреннему законодательству. Некоторые государства, однако, считают, что это исключение должно применяться только в случае соглашений, достигнутых в соответствии с пунктом 3 статьи 25; эти государства вправе заменить слова «в соответствии с положениями статьи 25» словами «в соответствии с положениями пункта 3 статьи 25». Другие государства считают, что по их законодательству компетентным органам не может быть предоставлено полномочие договариваться о значении термина, которое препятствовало бы обращению к значению этого термина по внутреннему законодательству; эти государства вправе опустить слова «или компетентные органы не договорятся об ином значении в соответствии с положениями статьи 25». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

14. Италия и Португалия оставляют за собой право не включать определения в подпунктах 1 c) и h) («предприятие» и «предпринимательская деятельность»), поскольку они оставляют за собой право включить статью, касающуюся налогообложения независимых личных услуг. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

15. Турция оставляет за собой право использовать следующее определение термина «международная перевозка»: «термин «международная перевозка» означает любую перевозку морским судном или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием Договаривающегося государства, за исключением случаев, когда морское судно или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся государстве». (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16. Израиль оставляет за собой право включить траст в определение термина «лицо». (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

17. Чили и Мексика оставляют за собой право не включать определение «признанный пенсионный фонд» в подпункт i) пункта 1, поскольку вопрос о включении пенсионного фонда в качестве резидента в налоговый договор лучше всего обсуждать на двусторонней основе между Договаривающимися государствами ввиду разнообразия правовых механизмов предоставления пенсионных выплат. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Израиль оставляет за собой право не ограничивать определение «признанного пенсионного фонда» отдельным лицом по налоговому законодательству. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) 19. Португалия оставляет за собой право не включать определение в подпункте i) пункта 1 («признанный пенсионный фонд») в свои конвенции, поскольку она оставляет за собой право прямо не включать «признанный пенсионный фонд» в

пункт 1 Статьи 4 и рассматривать пенсионные фонды в соответствии с

общим определением «резидента» либо с двусторонне согласованными специальными положениями. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Настоящая Статья объединяет ряд общих положений, необходимых для толкования терминов, используемых в Конвенции. Следует отметить, однако, что значение некоторых важных терминов, однако, разъясняется в других местах Конвенции. Так, термины «резидент» и «постоянное представительство» определены в Статьях 4 и 5 соответственно, тогда как толкование определённых терминов, встречающихся в Статьях о специальных категориях доходов («доходы от недвижимого имущества», «дивиденды» и т. д.), уточняется положениями, содержащимися в этих Статьях. В дополнение к определениям, содержащимся в Статье, Договаривающиеся государства свободны двусторонне согласовать определения терминов «Договаривающееся государство» и «другое Договаривающееся государство». Кроме того, Договаривающиеся государства свободны двусторонне согласовать включение в возможные определения «Договаривающихся государств» ссылки на континентальные шельфы.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Настоящая Статья объединяет ряд общих положений, необходимых для толкования терминов, используемых в Конвенции. Следует отметить, однако, что значение некоторых важных терминов разъясняется в других местах Конвенции. Так, термины «резидент» и «постоянное представительство» определены в Статьях 4 и 5 соответственно, тогда как толкование определённых терминов, встречающихся в Статьях о специальных категориях доходов («доходы от недвижимого имущества», «дивиденды» и т. д.), уточняется положениями, содержащимися в этих Статьях.»

Пункт 2: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I к другому докладу под названием «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Определение термина «лицо», данное в подпункте a), не является исчерпывающим и должно пониматься как указывающее на то, что термин «лицо» используется в весьма широком смысле (см. особенно Статьи 1 и 4). Определение прямо упоминает физических лиц, компании и иные объединения лиц. Из значения, придаваемого термину «компания» определением, содержащимся в подпункте b), следует, что, кроме того, термин «лицо» включает любое образование, которое, хотя и не является инкорпорированным, рассматривается как юридическое лицо для налоговых целей. Таким образом, например, фонд (fondation, Stiftung) может подпадать под значение термина «лицо». Особые соображения

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

по применению Конвенции к партнёрствам содержатся в пунктах 2– С (3) 6 Комментария к Статье 1.»

Пункт 2 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Определение термина «лицо», данное в подпункте a), не является исчерпывающим и должно пониматься как указывающее на то, что термин «лицо» используется в весьма широком смысле (см. особенно Статьи 1 и 4). Определение прямо упоминает физических лиц, компании и иные объединения лиц. Из значения, придаваемого термину «компания» определением, содержащимся в подпункте b), следует, что, кроме того, термин «лицо» включает любое образование, которое, хотя само по себе и не является объединением лиц, рассматривается как юридическое лицо для налоговых целей. Таким образом, например, фонд («fondation», «Stiftung») может подпадать под значение термина «лицо». Особые соображения по применению Конвенции к партнёрствам содержатся в пунктах 2–6 Комментария к Статье 1.»

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Определение термина «лицо», данное в подпункте (b), по существу аналогично тому, которое обычно включается в действующие конвенции об избежании двойного налогообложения. Это положение не сформулировано как исчерпывающее определение и должно пониматься как указывающее на то, что термин «лицо» используется в весьма широком смысле (см. особенно Статьи 1 и 4). Определение прямо упоминает физических лиц, компании и иные объединения лиц. Из значения, придаваемого термину «компания» определением, содержащимся в подпункте (c), следует, что, кроме того, термин «лицо» охватывает любое образование, которое, хотя само по себе и не является объединением лиц, рассматривается как юридическое лицо для налоговых целей. Таким образом, например, фонд («fondation», «Stiftung») может подпадать под значение термина «лицо».»

Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. путём изменения перекрёстных ссылок докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Термин «компания» означает прежде всего любое юридическое лицо. Кроме того, термин охватывает любую иную налогооблагаемую единицу, которая рассматривается как юридическое лицо для целей налогового законодательства Договаривающегося государства, резидентом которого она является. Это определение составлено со специальным учётом Статьи о дивидендах. Термин «компания» имеет значение только для этой Статьи, пункта 7 Статьи 5 и Статьи 16.»

Пункт 3 ранее был изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Термин «компания» означает прежде всего любое юридическое лицо. Кроме того, термин охватывает любую иную налогооблагаемую единицу, которая рассматривается как юридическое лицо согласно налоговому законодательству Договаривающегося государства, в котором она организована. Это определение составлено со специальным учётом Статьи о дивидендах. Термин «компания» имеет значение только для этой Статьи, пункта 7 Статьи 5 и Статьи 16.»

Пункт 3 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

C (3) Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Термин «компания» означает прежде всего любое юридическое лицо. Кроме того, термин охватывает любую иную налогооблагаемую единицу, которая рассматривается как юридическое лицо согласно налоговому законодательству Договаривающегося государства, в котором она организована. Это определение составлено со специальным учётом Статьи о дивидендах. Следует отметить, что термин «компания» имеет значение только для этой Статьи, пункта 7 Статьи 5 и Статьи 16.»

Пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 4 Проекта

Конвенции 1963 г. Пункт 3 Проекта Конвенции 1963 г. был исключён, пункт 4 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 3, а заголовок, предшествовавший пункту 4, был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Термин «компания» включает прежде всего все юридические лица. Кроме того, термин охватывает иные налогооблагаемые единицы, которые рассматриваются как юридические лица согласно налоговому законодательству Договаривающегося государства, в котором они организованы. Это определение составлено со специальным учётом Статьи о дивидендах. Следует отметить, что термин «компания» имеет значение только для этой Статьи и Статьи 16 о налогообложении вознаграждения директоров, а также пункта 6 Статьи 5 о постоянном представительстве.»

Пункт 3 Проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля

1963 г.) и был исключён при принятии Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. и до 11 апреля 1977 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Если между двумя Договаривающимися государствами существуют различия в налогообложении прибыли партнёрств или подобных налогооблагаемых единиц, налоговый режим партнёрства или подобных налогооблагаемых единиц, с одной стороны, и резидентных или нерезидентных партнёров, с другой стороны, мог бы порождать двойное налогообложение или необложение налогом. В этом случае специальные надлежащие положения должны быть согласованы заинтересованными Договаривающимися государствами и приняты в их двусторонних отношениях.»

Пункт 4: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность в рамках предприятия или сама по себе считается составляющей предприятие, всегда истолковывался в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому в настоящей Статье не предпринималась попытка дать определение термина «предприятие».»

Пункт 4 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность в рамках предприятия или сама по себе считается составляющей предприятие, всегда истолковывался в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому в настоящей Статье не предпринималась попытка дать определение, в собственном смысле слова, термина «предприятие».»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 5 Проекта С (3)

Конвенции 1963 г. Пункт 4 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 3 (см. историю пункта 3), пункт 5 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 4 Модельной конвенции 1977 г., а заголовок, предшествовавший пункту 5, был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность в рамках предприятия или сама по себе считается составляющей предприятие, до сих пор всегда истолковывался в соответствии с положениями национального законодательства Договаривающихся государств. Определение, в собственном смысле слова, термина «предприятие» в настоящей Статье не предпринималось; также такое определение не содержится в действующих конвенциях об избежании двойного налогообложения.»

Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Определение термина «международная перевозка» основано на принципе, изложенном в пункте 1 Статьи 8, согласно которому право облагать налогом прибыль от эксплуатации морских судов или воздушных судов в международных перевозках принадлежит только Договаривающемуся государству, в котором расположено место эффективного управления, ввиду особого характера деятельности по осуществлению международных перевозок. Однако, как указано в Комментарии к пункту 1 Статьи 8, Договаривающиеся государства вправе на двусторонней основе включить в подпункт e) ссылку на резидентство, с тем чтобы обеспечить соответствие общей схеме других Статей. В таком случае слова «предприятие, которое имеет своё место эффективного управления в Договаривающемся государстве» следует заменить словами «предприятие Договаривающегося государства» или «резидент Договаривающегося государства».»

Пункт 5 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 5 имел следующую редакцию:

«5. Определение термина «международная перевозка» основано на принципе, изложенном в пункте 1 Статьи 8, согласно которому право облагать налогом прибыль от эксплуатации морских судов или воздушных судов в международных перевозках принадлежит только Договаривающемуся государству, в котором расположено место эффективного управления, ввиду особого характера деятельности по осуществлению международных перевозок. Однако, как указано в Комментарии к пункту 1 Статьи 8, Договаривающиеся государства вправе на двусторонней основе включить в подпункт d) ссылку на резидентство, с тем чтобы обеспечить соответствие общей схеме других Статей. В таком случае слова «предприятие, которое имеет своё место эффективного управления в Договаривающемся государстве» следует заменить словами «предприятие Договаривающегося государства» или «резидент Договаривающегося государства».»

Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. заменил пункт 5 Проекта

Конвенции 1963 г. при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 5 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 4 (см. историю пункта 4), и были добавлены новый пункт 5 и предшествующий ему заголовок.

Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Определение термина «международная перевозка» шире, чем обычно понимается. Более широкое определение предназначено сохранить за государством

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) места эффективного управления право облагать налогом чисто внутренние перевозки, а также международные перевозки между третьими государствами, и позволить другому Договаривающемуся государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ. Это намерение может быть пояснено следующим примером. Предположим, что предприятие Договаривающегося государства или предприятие, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве, через агента в другом Договаривающемся государстве продаёт билеты на проезд, который полностью ограничен пределами первого упомянутого государства или, альтернативно, пределами третьего государства. Статья не позволяет другому государству облагать налогом прибыль от любого из этих рейсов. Другому государству разрешается облагать налогом такое предприятие первого упомянутого государства только в том случае, когда операции ограничены исключительно пунктами в этом другом государстве.»

Пункт 6 ранее был изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 6 имел следующую редакцию:

«6. Следует отметить, что определение термина «международная перевозка» шире, чем этот термин обычно означает. Однако это было сделано намеренно, с тем чтобы сохранить за государством места эффективного управления право облагать налогом чисто внутренние перевозки, а также международные перевозки между третьими государствами, и

позволить другому Договаривающемуся государству облагать налогом перевозки исключительно в пределах его границ. Это намерение может быть пояснено следующим примером. Предположим, что предприятие Договаривающегося государства или предприятие, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве, через агента в другом Договаривающемся государстве продаёт билеты на проезд, который полностью ограничен пределами первого упомянутого государства или, альтернативно, пределами третьего государства. Статья не позволяет другому государству облагать налогом прибыль от любого из этих рейсов. Другому государству разрешается облагать налогом такое предприятие первого упомянутого государства только в том случае, когда операции ограничены исключительно пунктами в этом другом государстве.»

Пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. заменил пункт 6 Проекта Конвенции 1963 г.

при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 6 Проекта Конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 6. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 6 имел следующую редакцию:

«6. Законодательство некоторых государств-членов не рассматривает партнёрство как налогооблагаемую единицу и, следовательно, партнёрство как таковое не может рассматриваться в качестве «резидента Договаривающегося государства» по Статье 4 о налоговом домицилии; применительно к такому государству-члену можно было бы утверждать, что предприятие, осуществляемое партнёрством, не является строго «предприятием, осуществляемым резидентом Договаривающегося государства». В таком случае разъяснению значения термина «предприятие Договаривающегося государства» может способствовать то, что каждое участие в партнёрстве рассматривается как отдельное предприятие, причём критерием служит то, является ли партнёр, владеющий участием, резидентом одного или другого Договаривающегося государства либо третьего государства. Заинтересованные государства-члены могут рассмотреть возможность принятия этой линии толкования в двусторонних отношениях.»

Пункт 6.1: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 6.1 был перенумерован

как пункт 6.2 (см. историю пункта 6.2) и добавлен новый пункт 6.1 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.2: Соответствует пункту 6.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.2 был перенумерован как пункт 6.3 (см. историю пункта 6.3), а пункт 6.1 был изменён и перенумерован как пункт 6.2 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. С (3)

пункт 6.1 имел следующую редакцию:

«6.1 Судно или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся государстве применительно к конкретному рейсу, если пункт отправления и пункт прибытия судна или воздушного судна оба находятся в этом другом Договаривающемся государстве. Однако определение применяется, когда путешествие судна или воздушного судна между пунктами в другом Договаривающемся государстве составляет часть более длительного рейса этого судна или воздушного судна, включающего пункт отправления или пункт прибытия, находящийся за пределами этого другого Договаривающегося государства. Например, если в рамках одного и того же рейса воздушное судно сначала совершает полёт из пункта в одном Договаривающемся государстве в пункт в другом Договаривающемся государстве, а затем продолжает полёт в другой пункт назначения, также расположенный в этом другом Договаривающемся государстве, первый и второй участки этой поездки будут оба частью рейса, рассматриваемого как подпадающий под определение «международная перевозка».»

Пункт 6.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 6.3: Соответствует пункту 6.2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.3 был перенумерован как пункт 6.4 (см. историю пункта 6.4), а пункт 6.2 был изменён и перенумерован как пункт 6.3 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 6.2 имел следующую редакцию:

«6.2 Некоторые государства придерживаются мнения, что определение «международная перевозка» должно скорее относиться к перевозке как к путешествию пассажира или груза, так что любой рейс пассажира или груза исключительно между двумя пунктами в одном и том же Договаривающемся государстве не должен считаться охватываемым определением, даже если этот рейс совершается на судне или самолёте, используемом для рейса в международной перевозке. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения, могут двусторонне согласиться исключить ссылку на «судно или воздушное судно» в исключении, содержащемся в определении, с тем чтобы использовать следующее определение:

> е) термин «международная перевозка» означает любую перевозку судном или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве, за исключением случаев, когда такая перевозка осуществляется исключительно между пунктами в другом Договаривающемся государстве;»

Пункт 6.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update

to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 6.4: Соответствует пункту 6.3 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 6.3 был изменён и перенумерован как пункт 6.4 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 6.3 имел следующую редакцию:

«6.3 Определение «международная перевозка» не применяется к перевозке предприятием, место эффективного управления которого находится в одном Договаривающемся государстве, когда судно или воздушное судно эксплуатируется между двумя пунктами в другом государстве, даже если часть перевозки осуществляется за пределами этого государства. Таким образом, например, круиз, начинающийся и заканчивающийся в этом другом государстве без остановки в иностранном порту, не составляет перевозку пассажиров в международной перевозке. Договаривающиеся государства, желающие прямо разъяснить этот момент в своих конвенциях, могут двусторонне согласиться изменить определение соответствующим образом.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

C (3) Пункт 6.3 ранее был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6.3 имел следующую редакцию: «6.3 Определение «международная перевозка» не применяется к любой перевозке, когда судно эксплуатируется между двумя пунктами в одном и том же Договаривающемся государстве, даже если часть перевозки осуществляется за пределами этого государства. Таким образом, например, круиз, начинающийся и заканчивающийся в одном и том же Договаривающемся государстве без остановки в иностранном порту, не составляет перевозку пассажиров в международной перевозке. Договаривающиеся государства, желающие прямо разъяснить этот момент в своих конвенциях, могут двусторонне согласиться изменить определение соответствующим образом»

Пункт 6.3 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 7: Изменён 21 сентября 1995 г., когда в Комментарий к

Статье 3 был внесён ряд незначительных редакционных изменений, не затрагивавших смысл текста. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Определение термина «компетентный орган» учитывает тот факт, что в некоторых странах — членах ОЭСР исполнение конвенций об избежании двойного налогообложения не относится исключительно к компетенции высших налоговых органов, но что некоторые вопросы зарезервированы или могут быть делегированы другим органам. Настоящее определение позволяет каждому Договаривающемуся государству назначить один или несколько органов в качестве компетентных.»

Пункт 7 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 7 имел следующую редакцию:

«7. Определение термина «компетентные органы» учитывает тот факт, что в некоторых странах — членах O.E.C.D. исполнение Конвенций об избежании двойного налогообложения не относится исключительно к компетенции высших фискальных органов, но что некоторые вопросы зарезервированы или могут быть делегированы другим органам. Настоящее определение позволяет каждому Договаривающемуся государству назначить один или несколько органов в качестве компетентных.»

Пункт 8: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Определение термина «национальное лицо» лишь устанавливает, что термин применяется к любому физическому лицу, обладающему гражданством (национальностью) Договаривающегося государства. Не было сочтено необходимым включать в текст Конвенции какое-либо более точное определение гражданства (национальности), равно как не представлялось необходимым делать какой-либо особый комментарий о значении и применении этого слова. Очевидно, что при определении того, что понимается под «национальными лицами Договаривающегося государства» применительно к физическим лицам, необходимо обращаться к смыслу, в котором этот термин обычно употребляется, и к особым правилам каждого государства о приобретении или утрате гражданства (национальности).»

Пункт 8 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11

Комментария к Статье 24 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 8 был изменён и перенумерован как пункт 11 (см. историю пункта 11), а предшествующий пункту 8 заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время пункт 11 Комментария к Статье 24 был изменён и перенумерован

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

как пункт 8 Комментария к Статье 3, и был добавлен предшествующий С (3) пункту 8 заголовок (Термин «национальное лицо»). Перенумерация и изменение пункта 11 Комментария к Статье 24 23 июля 1992 г. явились следствием переобозначения пункта 2 Статьи 24 как подпункта 1 f) Статьи 3 (см. историю подпункта 1 f) Статьи 3 Модельной конвенции). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 11 Комментария к Статье 24 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 2

11. Пункт 2 лишь устанавливает, что термин «национальные лица» применяется ко всем физическим лицам, обладающим национальностью Договаривающегося государства. Здесь не было сочтено необходимым вводить в текст Статьи какие-либо соображения о значении понятия

национальности, равно как не представлялось обязательным давать здесь какой-либо специальный комментарий о значении и применении этого слова. Очевидно, что при определении применительно к физическим лицам того, что понимается под «национальными лицами Договаривающегося государства», необходимо обращаться к смыслу, в котором термин обычно употребляется, и к особым правилам каждого государства о приобретении или утрате национальности.»

Пункт 11 Комментария к Статье 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал

пункту 10 Комментария к Статье 24 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 9 Комментария к Статье 24), а пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 11 Модельной конвенции 1977 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 читался следующим образом: «10. Цель пункта 2 состоит скорее в уточнении содержания выражения «национальные лица», используемого в пункте 1, чем в его определении. Он лишь устанавливает в обычной формуле, что это выражение применяется ко всем физическим лицам, обладающим национальностью одного из Договаривающихся государств. Здесь не было сочтено необходимым вводить в текст Статьи какие-либо соображения о значении понятия национальности, равно как не представлялось обязательным давать здесь какой-либо специальный комментарий о значении и применении этого слова. Очевидно, что при определении применительно к физическим лицам того, что понимается под «национальными лицами Договаривающегося государства», необходимо обращаться к смыслу, в котором термин обычно употребляется, и к особым правилам каждого государства о приобретении или утрате национальности.»

Пункт 9: Пункт 9 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 12

Комментария к Статье 24 Модельной конвенции 1977 года. Пункт 9 был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 14), а пункт 12 Комментария к Статье 24 был изменён и перенумерован как пункт 9 Комментария к Статье 3 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Перенумерация и изменение пункта 12 Комментария к Статье 24 23 июля 1992 г. явились следствием переобозначения пункта 2 Статьи 24 как подпункта 1 f) Статьи 3 (см. историю подпункта 1 f) Статьи 3 Модельной конвенции). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 12 Комментария к Статье 24 читался следующим образом: «12. Но пункт 2 является более конкретным в отношении юридических лиц, партнёрств и ассоциаций. Заявляя, что все юридические лица, партнёрства и ассоциации, приобретающие свой статус как таковые из законов, действующих в Договаривающемся государстве, считаются национальными лицами для целей пункта 1, положение устраняет

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) трудность, которая часто возникает при определении национальности компаний. При определении национальности компаний некоторые государства в большей мере учитывают не закон, регулирующий компанию, а происхождение капитала, с которым компания была образована, или национальность физических или юридических лиц, контролирующих её.»

Пункт 12 Комментария к Статье 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал

пункту 11 Комментария к Статье 24 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 13 Комментария к Статье 24), а пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 12 Модельной конвенции 1977 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 11 читался следующим образом: «11. Но пункт 2 является более конкретным в отношении юридических лиц, партнёрств и ассоциаций. Заявляя, что все юридические лица, партнёрства и ассоциации, приобретающие свой статус как таковые из

закона, действующего в Договаривающемся государстве, считаются национальными лицами для целей пункта 1 Статьи, положение устраняет трудность, которая часто возникает при определении национальности компаний. При определении национальности компаний некоторые государства в большей мере учитывают не закон, регулирующий компанию, а происхождение капитала, с которым компания была образована, или национальность физических или юридических лиц, контролирующих её. Поэтому никакой двусмысленности опасаться не следует.»

Пункт 10: Соответствует пункту 13 Комментария к Статье 24 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 10 Модельной конвенции 1977 года был удалён, заголовок, предшествовавший пункту 10, был перенесён непосредственно перед пунктом 15, а пункт 13 Комментария к Статье 24 был изменён и перенумерован как пункт 10 Комментария к Статье 3 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Перенумерация и изменение пункта 13 Комментария к Статье 24 23 июля 1992 г. явились следствием переобозначения пункта 2 Статьи 24 как подпункта 1 f) Статьи 3 (см. историю подпункта 1 f) Статьи 3 Модельной конвенции). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 13 Комментария к Статье 24 читался следующим образом: «13. Кроме того, учитывая правовые отношения, создаваемые между компанией и государством, по закону которого она учреждена, которые с определённых точек зрения тесно сходны с отношениями национальности в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридические лица, партнёрства и ассоциации в специальном положении, а уподоблять их физическим лицам под термином «национальные лица».»

Пункт 13 Комментария к Статье 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал

пункту 12 Комментария к Статье 24 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 12 был изменён и перенумерован как пункт 13 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 12 Комментария к Статье 24 читался следующим образом: «12. Кроме того, учитывая правовые отношения, создаваемые между компанией и государством, по закону которого она учреждена, которые с определённых точек зрения тесно сходны с отношениями национальности в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридические лица, партнёрства и ассоциации в специальном положении, а подводить их под тот же термин, что и физических лиц.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 10 Комментария С (3) к Статье 3 и предшествующий заголовок читались следующим образом: «ОГОВОРКА К СТАТЬЕ

10. Бельгия оговаривает за собой право изменять в своих конвенциях подпункт b) пункта 1 статьи 3 и пункт 1 статьи 4 с тем, чтобы ясно указать, что партнёрства, созданные по бельгийскому праву, должны рассматриваться как резиденты Бельгии, ввиду двоякого обстоятельства, состоящего в том, что они являются юридическими лицами и что их мировой доход во всех случаях подлежит налогообложению в Бельгии.»

Пункт 10 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. Пункт 10.1: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 10.2: Добавлен 29 апреля 2000 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.).

Пункт 10.3: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 10.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2017 г. Пункт 10.5: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 10.6: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 10.7: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 10.8: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) Пункт 10.9: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.10: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих

обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.11: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.12: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.13: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.14: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.15: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.16: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.17: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 10.18: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренному «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

Пункт 11: Изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления в конце пункта С (3)

слов «, а в 1995 году Модель была изменена, чтобы прямо отразить этот момент», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 11 имел следующую редакцию:

«11. Настоящий пункт устанавливает общее правило толкования терминов, используемых в Конвенции, но в ней не определённых. Однако возникает вопрос, к какому законодательству надлежит обращаться для определения значения терминов, не определённых в Конвенции, — выбор стоит между законодательством, действовавшим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент применения Конвенции, то есть когда налог взимается. Комитет по налоговым вопросам пришёл к выводу, что последнее толкование должно иметь преимущественную силу.»

Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 8 Модельной конвенции 1977 года.

Пункт 8 Модельной конвенции 1977 года был изменён и

перенумерован как пункт 11, а заголовок, предшествовавший пункту 8, был перенесён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г.

пункт 8 имел следующую редакцию:

«8. Настоящий пункт устанавливает общее правило толкования в отношении терминов, используемых в Конвенции, но в ней не определённых.»

Пункт 8 Проекта Конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 8 Проекта Конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 8.

В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Правило толкования, установленное в пункте 2, соответствует аналогичным положениям, обычно встречающимся в конвенциях об избежании двойного налогообложения. Правило толкования в пункте 2 статьи 6 о налогообложении доходов от недвижимого имущества, которое надлежит рассматривать как “lex specialis”, никоим образом не затрагивается настоящим общим правилом толкования.»

Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Однако пункт 2 уточняет, что это применяется лишь в том случае, если контекст не требует иного толкования. Контекст определяется, в частности, намерением Договаривающихся государств при подписании Конвенции, а также значением, придаваемым соответствующему термину в законодательстве другого Договаривающегося государства (подразумеваемая отсылка к принципу взаимности, на котором основана Конвенция). Формулировка Статьи, таким образом, предоставляет компетентным органам определённую свободу усмотрения.»

Пункт 12 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения последнего предложения, которое

было включено в пункт 13.2, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 13.1 имел следующую редакцию: «13.1 Пункт 2 был изменён в 1995 году, чтобы привести его текст в более близкое соответствие общему и последовательному пониманию государств-членов. Для целей

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

С (3) пункта 2 значение любого термина, не определённого в Конвенции, может устанавливаться путём обращения к значению, которое он имеет для целей любого соответствующего положения внутреннего законодательства Договаривающегося государства, независимо от того, является ли оно налоговым законодательством. Однако если термин определяется по-разному для целей различных законов Договаривающегося государства, значение, придаваемое этому термину для целей законов, устанавливающих налоги, на которые распространяется Конвенция, имеет преимущественную силу перед всеми иными, включая значения, придаваемые для целей иных налоговых законов. Государства, которые в состоянии заключать взаимные соглашения (на основании положений статьи 25 и, в частности, её пункта 3), устанавливающие значения терминов, не определённых в Конвенции, должны учитывать такие соглашения при толковании этих терминов.»

Пункт 13.1 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 13.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 13.2 включает последнее предложение пункта 13.1 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. (см. историю пункта 13.1).

Пункт 14: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 14 и предшествующий ему заголовок

были исключены докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. В то же время был добавлен новый пункт 14, а заголовок, предшествовавший пункту 15, был перенесён непосредственно перед пунктом 14. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 14 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Замечание к Комментарию

14. Для целей статей 10, 11 и 12 Новая Зеландия желала бы рассматривать дивиденды, проценты и роялти, в отношении которых доверительный управляющий подлежит налогообложению в государстве, резидентом которого он является, как доход, на который имеет фактическое право этот доверительный управляющий.»

Пункт 14 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 9 Модельной

конвенции 1977 года, который был перенумерован как пункт 14 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 9 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 15: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 15 был удалён и

новый пункт 15 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Чили, Мексика и Соединённые Штаты оставляют за собой право опустить фразу «эксплуатируемые предприятием, имеющим место эффективного управления в Договаривающемся государстве» из определения «международная перевозка» в подпункте e) пункта 1.»

Пункт 15 был изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в перечень государств,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Мексика и Соединённые Штаты оставляют за собой право опустить фразу «эксплуатируемые предприятием, имеющим место эффективного управления в Договаривающемся государстве» из определения «международная перевозка» в подпункте e) пункта 1.»

Пункт 15 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Мексики как государства,

делающего оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 3

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и С (3) до 15 июля 2005 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Соединённые Штаты оставляют за собой право опустить фразу «эксплуатируемые предприятием, имеющим место эффективного управления в Договаривающемся государстве» из определения «международная перевозка» в подпункте e) пункта 1.»

Пункт 15 был добавлен 29 апреля 2000 г., а заголовок, предшествовавший пункту 15, был

перемещён непосредственно перед пунктом 14 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 15 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Франция оставляёт за собой право указать в пункте 2, что для целей Конвенции значение, которое термин или выражение имеет по налоговому праву, будет преобладать над любыми иными значениями, которые термин или выражение могут иметь по другим отраслям права.»

Пункт 15 был добавлен 23 июля 1992 г., а заголовок, предшествовавший пункту 10

Модельной конвенции 1977 года, был перемещён непосредственно перед пунктом 15 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 16 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Ирландия оставляёт за собой право опустить заключительную фразу пункта 2, которая отдаёт налоговому праву приоритет над другими законами.»

Пункт 16 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 17: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 18: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 19: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

ОТНОСИТЕЛЬНО ОПРЕДЕЛЕНИЯ РЕЗИДЕНТА С (4)

I. Предварительные замечания

1. Понятие «резидент Договаривающегося государства» выполняет различные функции и имеет значение в трёх случаях:

a) при определении персональной сферы применения конвенции;

b) при разрешении случаев, когда двойное налогообложение возникает вследствие двойного резидентства;

c) при разрешении случаев, когда двойное налогообложение возникает вследствие налогообложения в государстве резидентства и в государстве источника или situs. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Статья имеет целью определить значение термина «резидент Договаривающегося государства» и разрешить случаи двойного резидентства. Для уточнения сферы применения Статьи ниже приводятся некоторые общие замечания, относящиеся к двум типичным случаям коллизии, а именно между двумя резидентствами и между резидентством и источником или situs. В обоих случаях коллизия возникает потому, что по своему внутреннему законодательству одно или оба Договаривающихся государства утверждают, что соответствующее лицо является резидентом на их территории. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Как правило, внутреннее законодательство различных государств возлагает всеобъемлющую налоговую обязанность — «полную налоговую обязанность» — на основании личной привязанности налогоплательщиков к соответствующему государству («государство резидентства»). Эта налоговая обязанность возлагается не только на лиц, которые имеют «домициль» в государстве в том смысле, в каком «домициль» обычно понимается в законодательстве (частном праве). Случаи полной налоговой обязанности расширяются так, чтобы охватывать также, например, лиц, которые постоянно пребывают либо, возможно, лишь в течение определённого периода находятся на территории государства. Некоторые законодательства возлагают полную налоговую обязанность на физических лиц, которые оказывают услуги на борту судов, имеющих порт приписки в данном государстве. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

4. Конвенции об избежании двойного налогообложения обычно не касаются внутреннего законодательства Договаривающихся государств, устанавливающего условия, при которых лицо должно рассматриваться для налоговых целей как «резидент» и, следовательно, подлежит полной налоговой обязанности в этом государстве. Они не устанавливают стандартов, которым должны удовлетворять положения внутреннего законодательства о «резидентстве», для того чтобы требования о полной налоговой обязанности могли быть признаны между Договаривающимися государствами. В этом отношении государства полностью опираются на своё внутреннее законодательство. C (4) (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

5. Это проявляется весьма ясно в случаях, когда вообще нет коллизии между двумя резидентствами, а коллизия существует только между резидентством и источником или situs. Но тот же подход применяется и при коллизиях между двумя резидентствами. Особенность этих случаев состоит лишь в том, что решение коллизии не может быть достигнуто путём обращения к понятию резидентства, принятому во внутреннем законодательстве соответствующих государств. В этих случаях в Конвенции должны быть установлены специальные положения для определения того, какому из двух понятий резидентства должно быть отдано предпочтение. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

6. Пример пояснит этот случай. Физическое лицо имеет постоянное жилище в Государстве A, где проживают его жена и дети. Он пребывал более шести месяцев в Государстве B, и согласно законодательству последнего государства он вследствие продолжительности пребывания облагается налогом как резидент этого государства. Таким образом, оба государства утверждают, что он подлежит полной налоговой обязанности. Эта коллизия должна быть разрешена Конвенцией. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. В этом конкретном случае Статья (согласно пункту 2) отдаёт предпочтение требованию Государства A. Это, однако, не означает, что Статья устанавливает особые правила о «резидентстве» и что внутреннее законодательство Государства B игнорируется как несовместимое с такими правилами. Дело просто в том, что в случае такой коллизии необходимо сделать выбор между двумя требованиями, и именно по этому вопросу Статья предлагает специальные правила. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

8. Пункт 1 даёт определение выражения «резидент Договаривающегося государства» для целей Конвенции. Определение отсылает к понятию резидентства, принятому во внутреннем законодательстве (см. Предварительные замечания). В качестве критериев налогообложения в качестве резидента определение указывает: домициль, резидентство, место управления или любой другой критерий аналогичного характера. Что касается физических лиц, определение направлено на охват различных форм личной привязанности к государству, которые во внутреннем налоговом законодательстве образуют основание всеобъемлющего налогообложения (полной налоговой обязанности). Оно также охватывает случаи, когда лицо считается согласно налоговому законодательству государства резидентом этого государства и на этом основании подлежит в нём полной налоговой обязанности (например, дипломаты или иные лица на государственной службе). C (4) (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.1 В соответствии с положениями второго предложения пункта 1, однако, лицо не должно рассматриваться как «резидент Договаривающегося государства» в смысле Конвенции, если, хотя оно и не имеет домициля в этом государстве, оно считается резидентом согласно внутреннему законодательству, но подлежит лишь налогообложению, ограниченному доходом из источников в этом государстве или капиталом, расположенным в этом государстве. Такая ситуация существует в некоторых государствах в отношении физических лиц, например в случае иностранного дипломатического и консульского персонала, служащего на их территории. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.2 Согласно своей формулировке и духу второе предложение также исключает из определения резидента Договаривающегося государства компании, находящиеся в иностранном владении и освобождённые от налога на свой иностранный доход в силу привилегий, специально предназначенных для привлечения кондуитных компаний. Оно также исключает компании и иных лиц, которые не подлежат всеобъемлющей налоговой обязанности в Договаривающемся государстве, потому что эти лица, будучи резидентами этого государства по его налоговому праву, считаются резидентами другого государства на основании договора между этими двумя государствами. Исключение определённых компаний или иных лиц из определения, разумеется, не препятствует Договаривающимся государствам обмениваться информацией об их деятельности (см. пункт 2 Комментария к Статье 26). Действительно, государства могут счесть целесообразным развивать спонтанный обмен информацией о лицах, которые стремятся получить непреднамеренные договорные льготы. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.3 Применение второго предложения, однако, имеет присущие ему трудности и ограничения. Оно должно толковаться в свете его объекта и цели, которые состоят в исключении лиц, не подвергаемых всеобъемлющему налогообложению (полной налоговой обязанности) в государстве, поскольку в противном случае оно могло бы исключить из сферы применения Конвенции всех резидентов стран, применяющих в своём налогообложении территориальный принцип, — результат, который явно не предполагается. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.4 Общим пониманием большинства стран-членов было то, что правительство каждого государства, а также любое его политическое подразделение или местный орган власти являются резидентом этого государства для целей Конвенции. До 1995 года Модель прямо этого не указывала; в 1995 году Статья 4 была изменена, чтобы привести текст Модели в соответствие с этим пониманием. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.5 Это поднимает вопрос о применении пункта 1 к суверенным фондам благосостояния, которые представляют собой инвестиционные фонды или механизмы специального назначения, создаваемые государством или политическим подразделением для макроэкономических целей. Эти фонды держат, управляют или администрируют активы для достижения финансовых целей и применяют набор инвестиционных стратегий, включающий инвестирование в иностранные финансовые активы. Они обычно создаются за счёт профицитов платёжного баланса, официальных операций с иностранной валютой, поступлений от приватизации, бюджетных профицитов или поступлений от экспорта сырьевых товаров.1 Вопрос о том, квалифицируется ли суверенный фонд благосостояния как «резидент Договаривающегося государства», зависит от фактов и обстоятельств каждого случая. Например, когда суверенный фонд благосостояния

является неотъемлемой частью государства, он, вероятно, будет подпадать под выражение «[это] государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти» в Статье 4. В иных случаях будут иметь значение пункты 8.11 и 8.12 ниже. Государства могут пожелать урегулировать этот вопрос в ходе двусторонних переговоров, в частности в отношении того, квалифицируется ли суверенный фонд благосостояния как «лицо» и «подлежит налогообложению» для целей соответствующего налогового договора (см. также пункты 50–53 Комментария к Статье 1). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.6 Пункт 1 также прямо ссылается на «признанный пенсионный фонд». Большинство стран-членов давно считали, что пенсионный фонд, учреждённый в Договаривающемся государстве, является резидентом этого государства независимо от того, что он может пользоваться ограниченным или полным освобождением от налогообложения в этом государстве. До 2017 года эта точка зрения отражалась в предыдущей редакции пункта 8.6, которая ссылалась на «пенсионные фонды, благотворительные и иные организации» как на образования, которые большинство государств рассматривали как резидентов. Пункт 1 Статьи был изменён в 2017 году, чтобы устранить любые сомнения в том, что пенсионный фонд, соответствующий определению «признанного пенсионного фонда» в пункте 1 Статьи 3, составляет резидента Договаривающегося государства, в котором он учреждён. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.7 Как указано в пункте 10.4 Комментария к Статье 3, действие определения «признанный пенсионный фонд» и ссылки на этот термин в пункте 1 Статьи будет в значительной мере зависеть от внутреннего законодательства и от правовых характеристик пенсионных фондов, учреждённых в каждом Договаривающемся государстве. Тип фонда, учреждённого в рамках юридического лица, который описан в пункте 10.5 Комментария к Статье 3, не охватывался бы определением «признанного пенсионного фонда», которое применяется к структуре или образованию (entity or arrangement), составляющему отдельное лицо, но поскольку доход этих фондов относится к юридическому лицу, частью которого он является, положения Конвенции будут применяться к этому доходу в той мере, в какой само юридическое лицо квалифицируется как резидент Договаривающегося государства согласно пункту 1 Статьи. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1 Это определение заимствовано из: International Working Group of Sovereign Wealth Funds, Sovereign Wealth Funds — Generally Accepted Principles and Practices — “Santiago Principles”, October 2008, Annex 1.

8.8 Если, однако, фонд составляет «лицо», которое является отличным от любого иного лица, которым или в интересах которого он был учреждён и осуществляется, определение «признанного пенсионного фонда» будет иметь значение и, в той мере, в какой выполнены условия этого определения, сам фонд будет составлять «резидента Договаривающегося государства». Так будет во многих странах, потому что он «подлежит в нём налогообложению» по причине критериев, указанных в первом предложении пункта 1, как это предложение толкуется Договаривающимися государствами, либо, если это не так, вследствие специального включения термина «признанный пенсионный фонд» в пункт 1. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.9 Договаривающиеся государства, разумеется, свободны опустить ссылку на «признанные пенсионные фонды» в пункте 1, если они придут к выводу, что доход пенсионных механизмов, учреждённых в обоих государствах, получается лицами, которые иным образом квалифицируются как резиденты Договаривающихся государств, хотя они могут предпочесть сохранить эту ссылку в пункте просто для устранения любой неопределённости. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.10 Учитывая разнообразие механизмов, посредством которых предоставляются пенсионные выплаты, Договаривающимся государствам поэтому часто будет полезно рассмотреть основные типы пенсионных механизмов, используемых в каждом государстве, и уточнить, применяется ли определение «признанного пенсионного фонда» к каждому типу механизма и, более общо, как положения налоговой конвенции между этими государствами применяются к этим механизмам. Это могло бы быть сделано во время переговоров по этой конвенции либо впоследствии через процедуру взаимного согласования. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.11 Пункт 1 ссылается на лиц, которые «подлежат налогообложению» в Договаривающемся государстве по его законодательству на основании различных критериев. Во многих государствах

лицо считается подлежащим всеобъемлющему налогообложению, даже если Договаривающееся государство фактически не взимает налог. Например, благотворительные и иные организации могут быть освобождены от налога, но они освобождаются только если они удовлетворяют всем требованиям для освобождения, установленным в налоговом законодательстве. Таким образом, они подчиняются налоговому законодательству Договаривающегося государства. Кроме того, если они не удовлетворяют установленным стандартам, они также обязаны уплачивать налог. Большинство государств рассматривали бы такие образования как резидентов для целей Конвенции (см., например, пункт 1 Статьи 10 и пункт 5 Статьи 11). C (4) (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.12 В некоторых государствах, однако, эти образования не считаются подлежащими налогообложению, если они освобождены от налога по внутреннему налоговому законодательству. Эти государства могут не рассматривать такие образования как резидентов для целей конвенции, если только эти образования прямо не охвачены конвенцией. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения, свободны урегулировать этот вопрос в своих двусторонних переговорах. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.13 Когда государство не принимает во внимание товарищество для налоговых целей и рассматривает его как фискально прозрачное, облагая налогом партнёров в отношении их доли дохода товарищества, само товарищество не подлежит налогообложению и поэтому может не считаться резидентом этого государства. В этом случае, однако, пункт 2 Статьи 1 уточняет, что Конвенция будет применяться к доходу товарищества в той мере, в какой доход рассматривается для целей налогообложения этим государством как доход партнёра, являющегося резидентом этого государства. Такое же обращение будет применяться к доходу иных структур или образований, которые рассматриваются как фискально прозрачные по налоговому праву Договаривающегося государства (см. пункты 2–16 Комментария к Статье 1). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

9. Настоящий пункт относится к случаю, когда согласно положениям пункта 1 физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

10. Для разрешения этой коллизии должны быть установлены специальные правила, которые отдают предпочтение привязанности к одному государству перед привязанностью к другому государству. Насколько возможно, критерий предпочтения должен быть такого характера, чтобы не могло быть сомнений в том, что соответствующее лицо удовлетворит ему только в одном государстве, и в то же время он должен отражать такую привязанность, при которой представляется естественным, что право на налогообложение переходит именно к этому государству. Факты, к которым будут применяться специальные правила, — это факты, существующие в течение периода, когда резидентство налогоплательщика влияет на налоговую обязанность, который может быть меньше всего налогового периода. Например, в одном календарном году физическое лицо является резидентом Государства A по налоговому законодательству этого государства с 1 января по 31 марта, затем переезжает в Государство B. Поскольку физическое лицо проживает в Государстве B более 183 дней, оно рассматривается налоговым законодательством Государства B как резидент Государства B за весь год. Применяя специальные правила к периоду с 1 января по 31 марта, физическое лицо было резидентом Государства A. Поэтому и Государство A, и Государство B должны рассматривать физическое лицо как резидента Государства A за этот период и как резидента Государства B с 1 апреля по 31 декабря. C (4) (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

11. Статья отдаёт предпочтение тому Договаривающемуся государству, в котором физическое лицо располагает постоянным жилищем. Этот критерий часто будет достаточен для разрешения коллизии, например когда физическое лицо имеет постоянное жилище в одном Договаривающемся государстве и лишь пребывало в течение некоторого времени в другом Договаривающемся государстве. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

12. Подпункт a) означает, следовательно, что при применении Конвенции (то есть когда существует коллизия между законами двух Государств) считается, что резидентство находится в

том месте, где физическое лицо владеет или обладает жилищем; это жилище должно быть постоянным, то есть физическое лицо должно было обустроить его и сохранить для своего постоянного использования, в отличие от пребывания в определённом месте на таких условиях, при которых очевидно, что пребывание рассчитано на короткий срок. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

13. Что касается понятия жилища, следует отметить, что может учитываться любая форма жилища (дом или квартира, принадлежащие физическому лицу или арендуемые им, арендуемая меблированная комната). Но существенным является постоянство жилища; это означает, что физическое лицо приняло меры к тому, чтобы жилище было в его распоряжении непрерывно во всякое время, а не лишь эпизодически для целей пребывания, которое в силу своих причин необходимо носит кратковременный характер (путешествие ради удовольствия, деловая поездка, учебная поездка, посещение курса в учебном заведении и т. д.). Например, дом, принадлежащий физическому лицу, не может считаться находящимся в распоряжении этого физического лица в течение периода, когда дом сдан в аренду и фактически передан несвязанной стороне так, что физическое лицо более не владеет домом и не имеет возможности там пребывать. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14. Если физическое лицо имеет постоянное жилище в обоих Договаривающихся государствах, пункт 2 отдаёт предпочтение Государству, с которым личные и экономические связи физического лица более тесны, что понимается как центр жизненных интересов. В случаях, когда резидентство не может быть определено путём ссылки на это правило, пункт 2 предусматривает в качестве вспомогательных критериев, во-первых, привычное местопребывание, а затем национальность. Если физическое лицо является национальным лицом обоих Государств или ни одного из них, вопрос должен быть решён путём

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

взаимного согласования между заинтересованными Государствами согласно процедуре, установленной в статье 25. C (4) (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

15. Если физическое лицо имеет постоянное жилище в обоих Договаривающихся государствах, необходимо рассмотреть факты, чтобы установить, с которым из двух Государств его личные и экономические связи более тесны. Таким образом, будут учитываться его семейные и социальные отношения, его занятия, его политическая, культурная или иная деятельность, место осуществления им предпринимательской деятельности, место, из которого он управляет своим имуществом, и т. д. Обстоятельства должны рассматриваться в совокупности, но тем не менее очевидно, что соображения, основанные на личных действиях физического лица, должны получать особое внимание. Если лицо, имеющее жилище в одном Государстве, создаёт второе в другом Государстве, сохраняя при этом первое, тот факт, что оно сохраняет первое в среде, где оно всегда жило, где оно работало и где находятся его семья и имущество, может вместе с другими элементами свидетельствовать о том, что оно сохранило свой центр жизненных интересов в первом Государстве. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

16. Подпункт b) устанавливает вторичный критерий для двух вполне различных и отличающихся ситуаций:

a) случай, когда физическое лицо располагает постоянным жилищем в обоих Договаривающихся государствах и невозможно определить, в котором из них у него находится центр жизненных интересов;

b) случай, когда физическое лицо не располагает постоянным жилищем ни в одном из Договаривающихся государств. Предпочтение отдаётся Договаривающемуся государству, в котором физическое лицо имеет привычное местопребывание. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

17. В первой ситуации, в случае когда физическое лицо располагает постоянным жилищем в обоих Государствах, факт наличия привычного местопребывания в одном Государстве, но не в другом, выступает, следовательно, как обстоятельство, которое при сомнении относительно того, где находится центр жизненных интересов физического лица, склоняет чашу весов в пользу Государства, где оно пребывает чаще. Для этой цели должны учитываться пребывания

физического лица не только в постоянном жилище в рассматриваемом Государстве, но и в любом другом месте в том же Государстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Вторая ситуация — это случай физического лица, которое не располагает постоянным жилищем ни в одном из Договаривающихся государств, как, например, лицо, переезжающее из одной гостиницы в другую. В этом случае также все пребывания, осуществлённые в Государстве,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

должны учитываться без необходимости выяснять их причины. C (4) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

19. Применение критерия, предусмотренного в подпункте b), требует определения того, проживало ли физическое лицо привычно, в смысле того, что оно обычно или как правило присутствовало, в одном из двух Государств, но не в другом, в течение данного периода; критерий не будет удовлетворён простым определением того, в котором из двух Договаривающихся государств физическое лицо провело больше дней в течение этого периода. Выражение «séjourne de façon habituelle», используемое во французской версии подпункта b), даёт полезное представление о значении «привычного местопребывания» — понятия, которое относится к частоте, продолжительности и регулярности пребываний, составляющих часть установившегося распорядка жизни физического лица и потому являющихся более чем преходящими. Как признано в подпункте c), физическое лицо может иметь привычное местопребывание в обоих Государствах, что имело бы место, если физическое лицо обычно или как правило присутствовало в каждом Государстве в течение соответствующего периода, независимо от того факта, что оно провело больше дней в одном Государстве, чем в другом. Предположим, например, что на протяжении пяти лет физическое лицо владеет домом в обоих Государствах A и B, но факты не позволяют определить Государство, в котором находится центр жизненных интересов физического лица. Физическое лицо работает в Государстве A, где оно привычно проживает, но возвращается в Государство B на два дня в месяц и один раз в год на трёхнедельный отпуск. В этом случае физическое лицо будет иметь привычное местопребывание в Государстве A, но не в Государстве B. Предположим, однако, что на протяжении того же пятилетнего периода физическое лицо работает короткими периодами времени в Государстве A, куда оно возвращается 15 раз в год для пребываний по две недели каждый раз, но присутствует в Государстве B в остальное время (предположим также, что факты дела не позволяют определить Государство, в котором находится центр жизненных интересов физического лица). В этом случае физическое лицо будет иметь привычное местопребывание как в Государстве A, так и в Государстве B. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19.1 Подпункт b) не указывает, в течение какого периода времени должно осуществляться определение того, имеет ли физическое лицо привычное местопребывание в одном или в обоих Государствах. Определение должно охватывать достаточный период времени, чтобы можно было установить частоту, продолжительность и регулярность пребываний, составляющих часть установившегося распорядка жизни физического лица. Следует, однако, проявлять осторожность и рассматривать период времени, в течение которого не было существенных изменений личных обстоятельств, которые явно повлияли бы на определение (таких как раздельное проживание или развод). Соответствующий период для целей определения того, имеет ли физическое лицо привычное местопребывание в одном или в обоих Государствах, не всегда будет совпадать с периодом двойного резидентства, особенно когда период двойного резидентства очень краток. Это

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

иллюстрируется следующим примером. Предположим, что физическое лицо — резидент Государства C — переезжает в Государство D для работы в различных местах в течение периода в 190 дней. C (4) В течение этого 190-дневного периода оно считается резидентом обоих Государств C и D по их соответствующему внутреннему налоговому законодательству. Физическое лицо проживало в Государстве C в течение многих лет до переезда в Государство D, остаётся в Государстве D в течение всего периода своей занятости там и возвращается в Государство C, чтобы проживать там постоянно, по окончании 190-дневного периода. В течение периода своей

занятости в Государстве D физическое лицо не располагает постоянным жилищем ни в Государстве C, ни в Государстве D. В этом примере определение того, имеет ли физическое лицо привычное местопребывание в одном или в обоих Государствах, надлежащим образом учитывало бы период времени, более длительный, чем 190-дневный период двойного резидентства, с тем чтобы установить частоту, продолжительность и регулярность пребываний, которые составляли часть установившегося распорядка жизни физического лица. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Когда в двух ситуациях, указанных в подпункте b), физическое лицо имеет привычное местопребывание в обоих Договаривающихся государствах или ни в одном из них, предпочтение отдаётся Государству, национальным лицом которого оно является. Если и в этих случаях физическое лицо является национальным лицом обоих Договаривающихся государств или ни одного из них, подпункт d) возлагает на компетентные органы обязанность разрешить затруднение путём взаимного согласования согласно процедуре, установленной в статье 25. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

21. Этот пункт касается компаний и иных объединений лиц, независимо от того, являются ли они юридическими лицами или нет. На практике может быть редкостью, чтобы компания и т. п. подлежала налогообложению в качестве резидента более чем в одном Государстве, но это, разумеется, возможно, если, например, одно Государство придаёт значение регистрации, а другое Государство — месту эффективного управления. Поэтому и в случае компаний и т. п. также должны быть установлены специальные правила о предпочтении. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

22. Когда пункт 3 был впервые сформулирован, считалось, что не было бы адекватным решением придавать значение чисто формальному критерию, такому как регистрация, и предпочтение было отдано правилу, основанному на месте эффективного управления, которое предполагалось основывать на месте, где компанией и т. п. фактически осуществлялось управление. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

23. В 2017 году, однако, Комитет по налоговым вопросам признал, что хотя ситуации двойного резидентства образований, иных чем физические лица, были

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

относительно редки, имел место ряд случаев избежания налогообложения с участием компаний — двойных резидентов. Поэтому он пришёл к выводу, что лучшим решением вопроса C (4) двойного резидентства образований, иных чем физические лица, является рассмотрение таких ситуаций в каждом конкретном случае. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24. В результате этих соображений нынешняя редакция пункта 3 предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств должны стремиться разрешать путём взаимного согласования случаи двойного резидентства лица, иного чем физическое лицо. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24.1 От компетентных органов, которым предстоит применять пункт 3, ожидается, что они будут учитывать различные факторы, такие как то, где обычно проводятся заседания совета директоров лица или эквивалентного органа, где главный исполнительный директор и другие старшие руководители обычно осуществляют свою деятельность, где осуществляется старшее повседневное управление лицом, где расположена штаб-квартира лица, законодательством какой страны регулируется правовой статус лица, где ведутся его бухгалтерские записи, повлечёт ли определение того, что юридическое лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств, но не другого, для целей Конвенции риск ненадлежащего использования положений Конвенции, и т. д. Государства, которые считают, что компетентным органам не следует предоставлять усмотрение решать такие случаи двойного резидентства без указания факторов, которые должны использоваться для этой цели, могут пожелать дополнить положение ссылкой на эти или иные факторы, которые они считают относящимися к делу. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24.2 Определение согласно пункту 3 обычно будет запрашиваться заинтересованным лицом через механизм, предусмотренный пунктом 1 статьи 25. Такой запрос может быть сделан, как только станет вероятным, что лицо будет считаться резидентом каждого Договаривающегося государства согласно пункту 1. В силу требования об уведомлении в пункте 1 статьи 25 он в любом случае должен быть сделан в течение трёх лет с первого уведомления этому лицу о мерах налогообложения, принятых одним или обоими Государствами, которые указывают, что этому лицу было отказано в льготах или освобождениях вследствие его статуса двойного резидентства без того, чтобы компетентные органы ранее стремились определить единое Государство резидентства согласно пункту 3. Компетентные органы, которым представлен запрос об определении резидентства согласно пункту 3, должны рассматривать его оперативно и должны сообщать свой ответ налогоплательщику как можно скорее. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

24.3 Поскольку факты, на которых будет основываться решение, могут меняться с течением времени, компетентные органы, которые принимают решение согласно этому положению, должны С (4) уточнить, какой период времени охватывается этим решением. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24.4 Последнее предложение пункта 3 предусматривает, что при отсутствии определения компетентными органами лицо — двойной резидент не имеет права на какую-либо льготу или освобождение по Конвенции, за исключением той меры и таким образом, которые могут быть согласованы компетентными органами. Это, однако, не воспрепятствует тому, чтобы налогоплательщик считался резидентом каждого Договаривающегося государства для целей, иных чем предоставление этому лицу договорных льгот или освобождений. Это будет означать, например, что условие в подпункте b) пункта 2 статьи 15 не будет соблюдено в отношении работника этого лица, который является резидентом любого из Договаривающихся государств и осуществляет трудовую деятельность в другом Государстве. Аналогичным образом, если лицо является компанией, оно будет считаться резидентом каждого Государства для целей применения статьи 10 к дивидендам, которые оно будет выплачивать. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24.5 Некоторые Государства, однако, считают предпочтительным рассматривать случаи двойного резидентства образований через правило, основанное на «месте эффективного управления», которое было включено в Конвенцию до 2017 года. Эти Государства также считают, что это правило может толковаться таким образом, который предотвращает его злоупотребление. Государства, разделяющие эту точку зрения и согласные в том, как должно толковаться понятие «места эффективного управления», свободны включить в свой двусторонний договор следующую редакцию пункта 3: Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, то оно считается резидентом только того Государства, в котором расположено его место эффективного управления. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

25. Чили желает уточнить, что применительно к пункту 8.12 образования, которые не рассматриваются как резиденты, могут также включать пенсионные фонды, если только они прямо не охвачены конвенцией. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26. Испания ввиду того, что согласно её внутреннему законодательству финансовый год совпадает с календарным годом и отсутствует возможность завершить налоговый период по причине изменения резидентства налогоплательщика, не сможет

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

поступить в соответствии с пунктом 10 Комментария к статье 4. В этом случае потребуется процедура взаимного согласования, чтобы установить С (4) дату, с которой налогоплательщик

будет считаться резидентом одного из Договаривающихся государств. (Заменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

26.1 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.2 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.3 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.4 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Венгрия не может полностью разделить толкование в пункте 19 Комментария относительно термина «привычное местопребывание». Венгрия считает, что при рассмотрении привычного местопребывания лица приоритет должен отдаваться сравнению числа дней присутствия в каждом Государстве за данный период времени. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

28. Япония и Корея оставляют за собой позицию относительно положений настоящей и других Статей Модельной налоговой конвенции, которые прямо или косвенно ссылаются на место эффективного управления. Вместо термина «место эффективного управления» эти государства желают использовать в своих конвенциях термин «головной или главный офис». (Изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

29. Франция не согласна с общим принципом, согласно которому если налог, причитающийся с партнёрства, определяется на основании личных характеристик партнёров, эти партнёры имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, который «проходит» через это партнёрство. По этой причине Франция оставляёт за собой право изменить Статью в своих налоговых конвенциях, чтобы указать, что французские партнёрства должны рассматриваться как резиденты Франции ввиду их правовых и налоговых характеристик, а также указать, в каких ситуациях и на каких условиях прозрачные партнёрства, расположенные в другом Договаривающемся государстве или в третьем государстве, будут иметь право на признание Францией их прозрачного характера. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

30. Франция оставляёт за собой право не включать ссылку на «признанные пенсионные фонды» в пункт 1 и, таким образом, рассматривать пенсионные С (4) фонды так же, как иные образования, которые не отвечают требованиям, относящимся к резидентству. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

31. Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать критерий места учреждения для определения резидентства корпорации и, при невозможности этого, отказывать компаниям с двойным резидентством в определённых льготах по Конвенции. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

32. Португалия и Швеция оставляют за собой право не включать слова «а также признанный пенсионный фонд этого государства» в пункт 1 и рассматривать пенсионные фонды в соответствии с общим определением «резидента» или со специальными положениями, согласованными двусторонне. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Израиль оставляёт за собой право включить отдельное положение относительно траста, который является резидентом обоих Договаривающихся государств. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

34. Эстония и Латвия оставляют за собой право включить место учреждения или аналогичный критерий в пункт 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

35. Япония оставляёт за собой право опустить формулировку «за исключением случаев и в порядке, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств» в пункте 3. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до

принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок читался следующим образом: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4 О ФИСКАЛЬНОМ ДОМИЦИЛИИ»

Пункт 1: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 и предшествующий ему заголовок читались следующим образом: «1. ОБЩИЕ ЗАМЕЧАНИЯ

1. Понятие «домициль» имеет различные функции и имеет значение в трёх случаях:

a) при определении сферы применения Конвенции в отношении физических и юридических лиц;

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

b) при разрешении случаев, когда двойное налогообложение возникает вследствие двойного домициля;

c) при разрешении случаев, когда двойное налогообложение возникает вследствие коллизии С (4) между домицилем и источником.»

Пункт 2: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 гласил следующее: «2. Статья предназначена лишь для определения значения термина «резидент Договаривающегося государства» и для разрешения случаев коллизии между двумя домицилями. Для дальнейшего разъяснения Статьи ниже приводятся некоторые общие замечания, относящиеся к двум типичным случаям коллизии, а именно между двумя домицилями и между домицилем и источником. В обоих случаях коллизия возникает потому, что по своему внутреннему законодательству одно или оба Договаривающихся государства утверждают, что соответствующее лицо имеет свой домициль на их территории.»

Пункт 3: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 гласил следующее: «3. Как правило, национальное законодательство различных государств возлагает всеобъемлющую налоговую обязанность — «полную налоговую обязанность» — основанную на личной привязанности налогоплательщиков к соответствующему государству (государство «домициля»). Эта налоговая обязанность возлагается не только на лиц, которые «домицилированы» в государстве в том смысле, в котором «домициль» обычно понимается в законодательстве (гражданское право). Случаи полной налоговой обязанности расширяются так, чтобы охватывать также, например, лиц, которые пребывают постоянно или, возможно, лишь в течение определённого периода на территории государства. Некоторые законодательства возлагают полную налоговую обязанность на физических лиц, которые оказывают услуги на борту судов, имеющих порт приписки в этом государстве.»

Пункт 4: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 гласил следующее: «4. Конвенции об избежании двойного налогообложения обычно не затрагивают национальных правовых норм Договаривающихся государств, устанавливающих случаи, в которых лицо должно рассматриваться в фискальном отношении как «домицилированное» и, следовательно, как «полностью обязанное уплачивать налог» в этом государстве. Они не устанавливают стандартов, которым национальные правовые нормы о «домициле» должны соответствовать для того, чтобы требования о полной налоговой обязанности могли быть приняты между Договаривающимися

государствами. В этом отношении государства полностью опираются на своё национальное законодательство.»

Пункт 5: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 гласил следующее: «5. Это проявляется вполне ясно в случаях, когда вообще нет коллизии между двумя домицилями, а коллизия существует только между домицилем и источником. Но тот же подход применяется и при коллизиях между двумя домицилями. Особенность этих случаев состоит лишь в том, что разрешение коллизии не может быть достигнуто путём обращения к понятию домициля, принятому в национальном законодательстве соответствующих государств. В этих случаях в Конвенции должны быть установлены специальные положения для определения того, какому из двух понятий домициля должно быть отдано предпочтение.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

Пункт 6: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР С (4) 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 гласил следующее: «6. Пример пояснит этот случай. Физическое лицо имеет постоянное жилище в государстве А, где живут его жена и дети. Оно пребывало более шести месяцев в государстве В, и согласно законодательству последнего государства оно вследствие продолжительности пребывания облагается налогом как домицилированное в этом государстве. Таким образом, оба государства утверждают, что оно полностью обязано уплачивать налог. Эта коллизия должна быть разрешена Конвенцией.»

Пункт 7: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 7 гласил следующее: «7. В этом конкретном случае Статья (по пункту 2) отдаёт предпочтение требованию государства А. Это, однако, не означает, что Статья устанавливает специальные правила о «домициле» и что национальные правовые нормы государства В игнорируются потому, что они несовместимы с такими правилами. Дело обстоит просто так, что в случае такой коллизии необходимо сделать выбор между двумя требованиями, и именно по этому вопросу Статья предлагает специальные правила.»

Пункт 8: Изменён 17 июля 2008 года отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Пункт 8 в изменённой редакции включает первые пять предложений пункта 8 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 года. Шестое и седьмое предложения были включены в пункт 8.1, девятое предложение было изменено и включено в пункт 8.3, а восьмое, предпоследнее и последнее предложения были изменены и включены в пункт 8.2. После 23 июля 1992 года и до 17 июля 2008 года пункт 8 гласил следующее: «8. Пункт 1 даёт определение выражения «резидент Договаривающегося государства» для целей Конвенции. Определение отсылает к понятию резидентства, принятому во внутреннем законодательстве (ср. Предварительные замечания). В качестве критериев налогообложения в качестве резидента определение указывает: домициль, резидентство, место управления или любой другой критерий аналогичного характера. Что касается физических лиц, определение направлено на охват различных форм личной привязанности к государству, которые во внутреннем налоговом законодательстве образуют основание всеобъемлющего налогообложения (полной налоговой обязанности). Оно также охватывает случаи, когда лицо считается согласно налоговому законодательству государства резидентом этого государства и на этом основании полностью обязано уплачивать в нём налог (например, дипломаты или иные лица на государственной службе). В соответствии с положениями второго предложения пункта 1,

однако, лицо не считается «резидентом Договаривающегося государства» в смысле Конвенции, если, хотя оно и не домицилировано в этом государстве, оно считается резидентом согласно внутреннему законодательству, но подлежит лишь налогообложению, ограниченному доходом из источников в этом государстве или капиталом, расположенным в этом государстве. Такая ситуация существует в некоторых государствах в отношении физических лиц, например в случае иностранного дипломатического и консульского персонала, служащего на их территории. Согласно своей формулировке и духу положение также исключало бы из определения резидента Договаривающегося государства компании, находящиеся в иностранном владении, освобождённые от налога на их иностранный доход в силу привилегий, рассчитанных на привлечение кондуитных компаний. Это, однако, сопряжено с присущими трудностями и ограничениями. Таким образом, оно должно толковаться ограничительно, поскольку в противном случае оно могло бы исключить из сферы действия Конвенции всех резидентов стран, применяющих территориальный принцип в своём налогообложении, — результат, который явно не предполагался. Исключение определённых компаний из определения, разумеется, не препятствовало бы Договаривающимся государствам обмениваться информацией об их деятельности (ср. пункт 2 Комментария

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

к статье 26). Действительно, государства могут счесть целесообразным развивать спонтанный обмен информацией о компаниях, которые стремятся получить договорные льготы, не предполагавшиеся Модельной конвенцией.» C (4)

Пункт 8 ранее был изменён 23 июля 1992 года отчётом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года, на основании пункта 14 предыдущего отчёта под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 года). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 8 гласил следующее: «8. Пункт 1 даёт определение выражения «резидент Договаривающегося государства» для целей Конвенции. Определение отсылает к понятию резидентства, принятому во внутреннем законодательстве (ср. Предварительные замечания). В качестве критериев налогообложения в качестве резидента определение указывает: домициль, резидентство, место управления или любой другой критерий аналогичного характера. Что касается физических лиц, определение направлено на охват различных форм личной привязанности к государству, которые во внутреннем налоговом законодательстве образуют основание всеобъемлющего налогообложения (полной налоговой обязанности). Оно также охватывает случаи, когда лицо считается согласно налоговому законодательству государства резидентом этого государства и на этом основании полностью обязано уплачивать в нём налог (например, дипломаты или иные лица на государственной службе). В соответствии с положениями второго предложения пункта 1, однако, лицо не считается «резидентом Договаривающегося государства» в смысле Конвенции, если, хотя оно и не домицилировано в этом государстве, оно считается резидентом согласно внутреннему законодательству, но подлежит лишь налогообложению, ограниченному доходом из источников в этом государстве или капиталом, расположенным в этом государстве. Такая ситуация существует в некоторых государствах в отношении физических лиц, например в случае иностранного дипломатического и консульского персонала, служащего на их территории.»

Пункт 8 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 10 Проекта конвенции

1963 года. Пункт 8 Проекта конвенции 1963 года был удалён, а

пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 8 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года. При этом заголовки, предшествовавшие пункту 9 Проекта конвенции 1963 года, были изменены и перенесены непосредственно перед пунктом 8 (см. историю пункта 9). В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 гласил следующее: «10. Пункт 1 даёт определение выражения «резидент Договаривающегося государства» для целей Конвенции. Определение отсылает к понятию резидентства, принятому в национальном законодательстве (ср. Общие замечания). В качестве критериев налогообложения в качестве резидента определение указывает: домициль, резидентство, место управления или любой другой аналогичный критерий. Что касается физических лиц, определение направлено на охват различных форм личной привязанности к государству, которые в национальном налоговом законодательстве образуют основание более всеобъемлющего налогообложения (полной налоговой обязанности). Физическое лицо, однако, не считается «резидентом Договаривающегося государства» в смысле Конвенции, если, хотя оно и не домицилировано в этом государстве, оно считается резидентом согласно национальному законодательству и подлежит лишь ограниченному налогообложению в отношении дохода, возникающего в этом государстве.» В Проекте конвенции 1963 года и до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 года пункт 8 гласил следующее: «8. Изложенное выше даёт общую основу Статьи. Специальные замечания приводятся ниже.»

Пункт 8.1: Заменён 17 июля 2008 года, когда пункт 8.1 был перенумерован как

пункт 8.4 (см. историю пункта 8.4) и новый пункт 8.1 был добавлен

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Новый пункт 8.1 включил шестое и седьмое С (4) предложения пункта 8 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 года (см. историю пункта 8).

Пункт 8.2: Заменён 17 июля 2008 года, когда пункт 8.2 был перенумерован как

пункт 8.5 (см. историю пункта 8.5) и новый пункт 8.2 был добавлен

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Новый пункт 8.2 включил, с изменениями, восьмое, предпоследнее и последнее предложения пункта 8 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 года (см. историю пункта 8).

Пункт 8.3: Заменён 17 июля 2008 года, когда пункт 8.3 был перенумерован как

пункт 8.6 (см. историю пункта 8.6) и новый пункт 8.3 был добавлен

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Новый пункт 8.3 включил, с изменениями, девятое предложение пункта 8 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 года (см. историю пункта 8).

Пункт 8.4: Соответствует пункту 8.1 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 года. В указанную

дату пункт 8.4 был перенумерован как пункт 8.7 (см. историю пункта 8.7), а пункт 8.1 был перенумерован как пункт 8.4 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 8.1 был добавлен 21 сентября 1995 года отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года.

Пункт 8.5: Изменён 21 ноября 2017 года путём изменения перекрёстных ссылок

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 22 июля 2010 года и до 21 ноября 2017 года

пункт 8.5 гласил следующее:

«8.5 Это поднимает вопрос о применении пункта 1 к суверенным фондам благосостояния, которые представляют собой инвестиционные фонды или механизмы специального назначения, созданные государством или политическим подразделением для макроэкономических целей. Эти фонды держат, управляют или администрируют активы для достижения финансовых целей и применяют набор инвестиционных стратегий, включающий инвестирование в иностранные финансовые активы. Они обычно создаются за счёт профицита платёжного баланса, официальных операций с иностранной валютой, поступлений от приватизации, бюджетных профицитов или поступлений, полученных от экспорта сырьевых товаров.[1] Соответствует ли суверенный фонд благосостояния понятию «резидент Договаривающегося государства», зависит от фактов и обстоятельств каждого случая. Например, когда суверенный фонд благосостояния является неотъемлемой частью государства, он, вероятно, подпадёт под выражение «[это] государство и любое его политическое подразделение или местный орган власти» в статье 4. В иных случаях будут иметь значение пункты 8.6 и 8.7 ниже. Государства могут пожелать рассмотреть этот вопрос в ходе двусторонних переговоров, в частности в отношении того, квалифицируется ли суверенный фонд благосостояния как «лицо» и является ли он «обязанным уплачивать налог» для целей соответствующего налогового договора (см. также пункты 6.35–6.39 Комментария к статье 1).» [1] Это определение взято из: International Working Group of Sovereign Wealth Funds, Sovereign Wealth Funds — Generally Accepted Principles and Practices — «Santiago Principles», October 2008, Annex 1.»

Пункт 8.5 был заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 8.5 был перенумерован как

пункт 8.6 (см. историю пункта 8.6) и новый пункт 8.5 был добавлен

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2010 года.

Пункт 8.6: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 8.6 был изменён и

перенумерован как пункт 8.11 (см. историю пункта 8.11) и новый пункт 8.6 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый отчёт», одобренному «Группой двадцати» на саммите G20 в Анталье 2015 года C (4) 15–16 ноября 2015 года.

Пункт 8.7: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 8.7 был перенумерован

как пункт 8.12 (см. историю пункта 8.12) и новый пункт 8.7 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, в результате последующей работы по другому отчёту под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах,

Action 6 - Final Report», одобренным G20 на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 8.8: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 8.8 был изменён и перенумерован

как пункт 8.13 (см. историю пункта 8.13) и новый пункт 8.8 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренным G20 на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 8.9: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренным G20 на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 8.10: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Предотвращение предоставления договорных льгот при ненадлежащих обстоятельствах, Действие 6 — Итоговый доклад», одобренным G20 на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 8.11: Соответствует пункту 8.6 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату

пункт 8.6 был изменён и перенумерован как пункт 8.11 докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.6 читался следующим образом: «8.6 Пункт 1 ссылается на лиц, которые «подлежат налогообложению» в Договаривающемся государстве по его законам по причине различных критериев. Во многих государствах лицо считается подлежащим всеобъемлющему налогообложению даже если Договаривающееся государство фактически не взимает налог. Например, пенсионные фонды, благотворительные и иные организации могут быть освобождены от налога, но они освобождаются только если отвечают всем требованиям для освобождения, указанным в налоговом законодательстве. Таким образом, они подчиняются налоговому законодательству Договаривающегося государства. Кроме того, если они не отвечают указанным стандартам, они также обязаны уплачивать налог. Большинство государств рассматривали бы такие образования как резидентов для целей Конвенции (см., например, пункт 1 Статьи 10 и пункт 5 Статьи 11).»

Пункт 8.6 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал прежнему пункту 8.5.

В эту дату пункт 8.6 был перенумерован как пункт 8.7 (см. историю пункта 8.7), а

пункт 8.5 был перенумерован как пункт 8.6 докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2010 г.

Пункт 8.5 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал прежнему пункту 8.2.

17 июля 2008 г. пункт 8.2 был перенумерован как пункт 8.5 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

Пункт 8.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым С (4) вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 8.12: Соответствует пункту 8.7 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату

пункт 8.7 был перенумерован как пункт 8.12 докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 8.7 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал прежнему пункту 8.6.

В эту дату пункт 8.7 был перенумерован как пункт 8.8 (см. историю пункта 8.13), а

пункт 8.6 был перенумерован как пункт 8.7 докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2010 г.

Пункт 8.6 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал прежнему пункту 8.3.

17 июля 2008 г. пункт 8.3 был перенумерован как пункт 8.6 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.3 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 8.13: Соответствует пункту 8.8 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату

пункт 8.8 был изменён и перенумерован как пункт 8.13 докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., в результате последующей работы по другому докладу под названием «Нейтрализация последствий гибридных несоответствий, Действие 2 — Итоговый доклад», одобренным G20 на саммите G20 в Анталье 2015 года 15–16 ноября 2015 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.8 читался следующим образом: «8.8 Если государство не принимает во внимание партнёрство для налоговых целей и рассматривает его как фискально прозрачное, облагая партнёров налогом на их долю дохода партнёрства, само партнёрство не подлежит налогообложению и поэтому не может считаться резидентом этого государства. В таком случае, поскольку доход партнёрства «проходит» к партнёрам по внутреннему законодательству этого государства, партнёры являются лицами, которые подлежат налогообложению в отношении этого дохода и, таким образом, являются надлежащими лицами для заявления льгот по конвенциям, заключённым государствами, резидентами которых они являются. Этот последний результат будет достигнут даже если по внутреннему законодательству государства источника доход относится к партнёрству, которое рассматривается как отдельное налогооблагаемое образование. Для государств, которые не могли бы согласиться с таким толкованием Статьи, было бы возможно предусмотреть этот результат в специальном положении, которое избегало бы возникающего потенциального двойного налогообложения, когда доход партнёрства распределяется двумя государствами по-разному.»

Пункт 8.8 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал прежнему пункту 8.7.

В эту дату пункт 8.7 был перенумерован как пункт 8.8 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2010 г.

Пункт 8.7 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал прежнему пункту 8.4.

17 июля 2008 г. пункт 8.4 был перенумерован как пункт 8.7 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.4 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основании Приложения I другого доклада под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

«Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 9: Соответствует пункту 11 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 9 С (4)

Проекта конвенции 1963 года был удалён, а пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 9 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно заголовки, предшествовавшие пункту 9 Проекта конвенции 1963 года, были изменены и перенесены непосредственно перед пунктом 8, а заголовок, предшествовавший пункту 11 Проекта конвенции 1963 года, был перенесён непосредственно перед пунктом 9. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 11 читался следующим образом: «11. Настоящий пункт относится к случаю, когда на основании положения пункта 1 физическое лицо подлежит налогообложению как резидент в обоих Договаривающихся государствах.» В Проекте конвенции 1963 года и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 9 и предшествующие ему заголовки читались следующим образом:

«2. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ К СТАТЬЕ

Пункт 1

9. В Конвенциях обычно в нескольких Статьях говорится о государстве «домициля». Было сочтено, что по терминологическим причинам было бы полезно, если бы во всех случаях, когда упоминается государство «домициля», можно было использовать «краткое выражение». В Статье используется термин «резидент». Этот термин используется в Конвенциях, заключённых Соединённым Королевством и Соединёнными Штатами Америки. В Конвенции между Соединённым Королевством и Францией в тексте на французском языке используется выражение «un résident».»

Пункт 10: Изменён 21 сентября 1995 г. отчётом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 г.

пункт 10 имел следующую редакцию:

«10. Для разрешения этого конфликта должны быть установлены специальные правила, которые отдают предпочтение привязке к одному государству перед привязкой к другому государству. Насколько это возможно, критерий предпочтения должен быть таким по своему характеру, чтобы не могло быть сомнения в том, что соответствующее лицо будет удовлетворять ему только в одном государстве, и в то же время он должен отражать такую привязку, при которой представляется естественным, что право облагать налогом переходит именно к этому государству.»

Пункт 10 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 12 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 8 (см. историю пункта 8), а пункт 12 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован как пункт 10 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 11: Соответствует пункту 13 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 9 (см. историю пункта 9), а пункт 13 Проекта конвенции 1963 года

был изменён и перенумерован как пункт 11 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Статья отдаёт предпочтение тому Договаривающемуся государству, в котором физическое лицо имеет постоянное жилище, имеющееся в его распоряжении. Это соответствует обычным положениям конвенций об устранении двойного налогообложения, и данный критерий часто будет достаточным для разрешения конфликта, например когда физическое лицо имеет постоянное жилище в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

одном Договаривающемся государстве и лишь провело пребывание некоторой продолжительности в другом Договаривающемся государстве.» C (4) Пункт 12: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 10 (см. историю пункта 10), и был добавлен новый

пункт 12.

Пункт 13: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г.

пункт 13 имел следующую редакцию:

«13. Что касается понятия жилища, следует отметить, что может учитываться любая форма жилища (дом или квартира, принадлежащие физическому лицу или арендуемые им, арендуемая меблированная комната). Однако существенна постоянность жилища; это означает, что физическое лицо распорядилось так, чтобы жилище было в его распоряжении постоянно и непрерывно, а не эпизодически для целей пребывания, которое в силу своих причин неизбежно имеет короткую продолжительность (поездка для удовольствия, деловая поездка, учебная поездка, посещение курса в школе и т. д.).»

Пункт 13 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 11 (см. историю пункта 11), и был добавлен новый пункт 13.

Пункт 14: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 14 имел следующую редакцию: «14. Если физическое лицо имеет постоянное жилище в обоих Договаривающихся государствах, Статья отдаёт предпочтение тому государству, с которым у него наиболее тесные личные и экономические связи, что понимается как центр жизненных интересов.»

Пункт 15: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был исключён, и был добавлен новый пункт 15. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 15 имел следующую редакцию: «15. В

случаях, когда резидентство не может быть определено со ссылкой на вышеупомянутые положения, Статья предусматривает в качестве вспомогательных критериев, во-первых, обычное местопребывание, а затем гражданство.»

Пункт 16: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был исключён, и был добавлен новый пункт 16. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Если физическое лицо является гражданином обоих Договаривающихся государств или ни одного из них, вопрос должен быть разрешён по взаимному соглашению между заинтересованными государствами в соответствии с процедурой, установленной в Статье 25.»

Пункт 17: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г.

пункт 17 имел следующую редакцию:

«17. В первой ситуации, а именно в случае, когда физическое лицо имеет постоянное жилище, имеющееся в его распоряжении, в обоих государствах, факт наличия обычного местопребывания в одном государстве,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

а не в другом представляется поэтому обстоятельством, которое при сомнении относительно того, где находится центр жизненных интересов физического лица, склоняет чашу весов в пользу государства, в котором оно пребывает чаще. Для этой цели должны учитываться пребывания C (4) физического лица не только в постоянном жилище в соответствующем государстве, но и в любом другом месте в том же государстве.»

Пункт 17 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21), предшествующий пункту 17 заголовок был перенесён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 17.

Пункт 18: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 18 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), и был добавлен новый пункт 18.

Пункт 19: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 19 был исключён и был

добавлен новый пункт 19 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 19 имел следующую редакцию: «19. Устанавливая, что в двух ситуациях, которые он предусматривает, предпочтение отдаётся тому Договаривающемуся государству, в котором физическое лицо имеет обычное местопребывание, подпункт b) не указывает, за какой период времени должно производиться сравнение. Сравнение должно охватывать достаточный период времени, чтобы можно было определить, является ли пребывание в каждом из двух государств обычным, а также определить промежутки, с которыми происходят пребывания.»

Пункт 19 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 19 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), и был добавлен новый пункт 19.

Пункт 19.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 20: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 20 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24), и был добавлен новый

пункт 20.

Пункт 21: Соответствует пункту 17 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 21 Проекта конвенции 1963 года был исключён, а пункт 17 Проекта

конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 21 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно предшествующий пункту 17 заголовок был перенесён вместе с ним, а заголовок, предшествовавший пункту 21, был перемещён непосредственно перед пунктом 26. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 3

17. Настоящий пункт касается компаний и других объединений лиц, не являющихся физическими лицами, независимо от того, являются ли они юридическими лицами или нет. На практике может быть редкостью, чтобы компания и т. п. подлежала налогообложению в качестве резидента более чем в одном государстве, но это, разумеется, возможно, если, например, одно государство придаёт значение регистрации, а другое государство — месту эффективного управления. Поэтому и в случае компаний и т. п. также должны быть установлены специальные правила предпочтения.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года пункт 21 имел C (4) следующую редакцию: «21. Ирландия не может представить себе обращение как с нерезидентом в Ирландии с физическим лицом, которое является резидентом в этой стране по ирландскому законодательству. В Конвенциях, заключённых Ирландией с другими странами, двойное налогообложение лица с двойным резидентством устраняется путём освобождения или кредита (зачета).»

Пункт 22: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г.

пункт 22 имел следующую редакцию:

«22. Не было бы адекватным решением придавать значение чисто формальному критерию вроде регистрации. Поэтому пункт 3 придаёт значение месту, где компания и т. п. фактически управляется.»

Пункт 22 в редакции Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 18

Проекта конвенции 1963 года. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 года был исключён, а

пункт 18 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 22 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Было бы неестественно придавать значение чисто формальному критерию вроде регистрации, который лишь редко используется в конвенциях об устранении двойного налогообложения. Как правило, они придают значение месту, где компания фактически управляется, однако формулировка этого критерия различается от одной Конвенции к другой.» В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Поскольку Соединённые Штаты традиционно облагали налогом на основе гражданства (места учреждения, в случае компаний), они оставляют за собой право поступать так при заключении налоговых Конвенций с другими странами-членами О.Э.С.Р.»

Пункт 23: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 23 был исключён и был

добавлен новый пункт 23 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Формулировка критерия предпочтения в случае лиц, не являющихся физическими лицами, рассматривалась, в частности, в связи с налогообложением дохода от морских перевозок, перевозок по внутренним водным путям и воздушных перевозок. Ряд конвенций об устранении двойного налогообложения такого дохода предоставляют право налогообложения государству, в котором расположено «место управления» предприятия; другие конвенции придают значение его «месту эффективного управления», третьи — «фискальному домицилю оператора».»

Пункт 23 был изменён 23 июля 1992 г. путём исключения последнего предложения

пункта отчётом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г.

пункт 23 имел следующую редакцию:

«23. Формулировка критерия предпочтения в случае лиц, не являющихся С (4) физическими лицами, рассматривалась, в частности, в связи с налогообложением дохода от морских перевозок, перевозок по внутренним водным путям и воздушных перевозок. Ряд конвенций об устранении двойного налогообложения такого дохода предоставляют право налогообложения государству, в котором расположено «место управления» предприятия; другие конвенции придают значение его «месту эффективного управления», третьи — «фискальному домицилю оператора». Что касается конвенций, заключённых Соединённым Королевством, которые предусматривают, что компания должна рассматриваться как резидент в государстве, в котором «её предпринимательская деятельность управляется и контролируется», со стороны Соединённого Королевства было разъяснено, что это выражение означает «эффективное управление» предприятия.»

Пункт 23 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 19 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 19 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 23 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 19 имел следующую редакцию:

«19. Формулировка критерия предпочтения в случае лиц, не являющихся физическими лицами, рассматривалась в связи с вопросом о налогообложении дохода предприятий морских перевозок, перевозок по внутренним водным путям и воздушных перевозок. Изучение существующих двусторонних Конвенций об устранении двойного налогообложения такого дохода показало, что ряд Конвенций предоставляют право налогообложения государству, в котором расположено «место управления» предприятия; другие Конвенции придают значение его «месту эффективного управления», третьи — «фискальному домицилю оператора». Конвенции, заключённые Соединённым Королевством в последние годы, предусматривают применительно к корпоративным образованиям, что компания должна рассматриваться как резидент в государстве, в котором «её предпринимательская деятельность управляется и контролируется». В этой связи со стороны Соединённого Королевства было разъяснено, что это выражение означает «эффективное управление» предприятия.»

Пункт 24: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 24 был исключён и был

добавлен новый пункт 24 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. В результате этих соображений «место эффективного управления» было принято в качестве критерия предпочтения для лиц, не являющихся физическими лицами. Место эффективного управления — это место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения предпринимательской деятельности структуры (entity) в целом. Для определения места эффективного управления должны быть исследованы все соответствующие факты и обстоятельства. Структура (entity) может иметь более одного места управления, но в любой момент времени у неё может быть только одно место эффективного управления.»

Пункт 24 был изменён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. В результате этих соображений «место эффективного управления» было принято в качестве критерия предпочтения для лиц, не являющихся физическими лицами.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

Место эффективного управления — это место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения С (4) предпринимательской деятельности структуры (entity). Место эффективного управления обычно будет местом, где наиболее высокопоставленное лицо или группа лиц (например, совет директоров) принимает свои решения, местом, где определяются действия, которые должны быть предприняты структурой (entity) в целом; однако окончательное правило не может быть дано, и для определения места эффективного управления должны быть исследованы все соответствующие факты и обстоятельства. Структура (entity) может иметь более одного места управления, но в любой момент времени у неё может быть только одно место эффективного управления.»

Пункт 24 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. В результате этих соображений «место эффективного управления» было принято в качестве критерия предпочтения для лиц, не являющихся физическими лицами.»

Пункт 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 20 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован как пункт 24 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 24.1: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Когда пункт 24.1 был изменён, первая половина была исключена, предпоследнее предложение было включено в новый пункт 24.2, а последнее предложение образовало новый пункт 24.3. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 24.1 имел следующую редакцию: «24.1 Некоторые страны, однако, считают, что случаи двойного резидентства лиц, не являющихся физическими лицами, относительно редки и должны разрешаться в каждом конкретном случае. Некоторые страны также считают, что такой подход в каждом конкретном случае является наилучшим способом справиться с трудностями в определении места эффективного управления юридического лица, которые могут возникать вследствие использования новых технологий связи. Эти страны вправе оставить вопрос о резидентстве таких лиц на разрешение компетентных органов, что может быть сделано путём замены пункта следующим положением:

3. Если в силу положений пункта 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих Договаривающихся государств, компетентные органы Договаривающихся государств должны стремиться определить по взаимному соглашению Договаривающееся государство, резидентом которого такое лицо считается для целей Конвенции, принимая во внимание его место эффективного управления, место, где оно учреждено или иным образом создано, а также любые другие соответствующие факторы. При отсутствии такого соглашения такое лицо не имеет права на какую-либо льготу или освобождение от налога, предусмотренные настоящей Конвенцией, за исключением тех пределов и в таком порядке, которые могут быть согласованы компетентными органами Договаривающихся государств. Ожидается, что компетентные органы, которым надлежит применять такое положение для определения резидентства юридического лица для целей Конвенции, будут учитывать различные факторы, такие как то, где обычно проводятся заседания его совета директоров или эквивалентного органа, где главный исполнительный директор и другие старшие руководители обычно осуществляют свою деятельность, где осуществляется старшее повседневное управление лицом, где расположена штаб-квартира лица, законодательством какой страны регулируется правовой статус лица, где ведутся его

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

бухгалтерские записи, повлечёт ли определение того, что юридическое лицо является резидентом одного из Договаривающихся государств, но не другого, для целей Конвенции, риск ненадлежащего использования положений С (4) Конвенции и т. д. Страны, которые считают, что компетентным органам не следует предоставлять дискрецию для разрешения таких случаев двойного резидентства без указания факторов, подлежащих использованию для этой цели, могут пожелать дополнить положение ссылкой на эти или иные факторы, которые они считают соответствующими. Кроме того, поскольку применение положения обычно будет запрашиваться заинтересованным лицом посредством механизма, предусмотренного пунктом 1 статьи 25, запрос должен быть сделан в течение трёх лет с момента первого уведомления этого лица о том, что его налогообложение не соответствует Конвенции, поскольку оно считается резидентом обоих Договаривающихся государств. Поскольку факты, на которых будет основываться решение, могут со временем изменяться, компетентные органы, которые принимают решение на основании этого положения, должны уточнить, какой период времени охватывается этим решением.»

Пункт 24.1 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 24.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г. Пункт 24.2 включает часть предпоследнего предложения пункта 24.1 (см. историю пункта 24.1).

Пункт 24.3: Соответствует последнему предложению пункта 24.1 в редакции,

действовавшей до 21 ноября 2017 г. В указанную дату последнее предложение пункта 24.1 стало новым пунктом 24.3 (см. историю пункта 24.1) на основе отчёта под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятого Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 24.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 24.5: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» 2015 года в Анталье 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 25: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 25 был исключён и был

добавлен новый пункт 25 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «25. Что касается пунктов 24 и 24.1, Италия придерживается мнения, что место, где осуществляется основная и существенная деятельность организации, также должно учитываться при определении места эффективного управления лица, иного чем физическое лицо.»

Пункт 25 был изменён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 25 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

«25. Италия не присоединяется к толкованию, данному в пункте 24 выше в отношении «наиболее высокопоставленного лица или группы лиц (например, С (4) совета директоров)» как единственного критерия для определения места эффективного управления организации. По её мнению, место, где осуществляется основная и существенная деятельность организации, также должно учитываться при определении места эффективного управления.»

Пункт 25 был заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 25 Модельной конвенции

1977 года был исключён и был добавлен новый пункт 25 отчётом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «25. Толкование Новой Зеландией термина «эффективное управление» означает практическое повседневное управление независимо от того, где осуществляется верховный контроль.»

Пункт 25 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 26: Заменён 21 сентября 1995 г., когда пункт 26 Модельной конвенции

1977 года был перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 27) отчётом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Одновременно предшествующий пункту 26 заголовок был перенесён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 26.

Пункт 26.1: Исключён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26.1 имел следующую редакцию: «26.1 Мексика не согласна с общим принципом, выраженным в пункте 8.8 Комментария, согласно которому, если налог, причитающийся с партнёрства, определяется на основе личных характеристик партнёров, эти партнёры имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, который «проходит сквозь» (flows through) такое партнёрство.»

Пункт 26.1 был изменён 17 июля 2008 г. путём замены перекрёстной ссылки на

«пункт 8.4» ссылкой на «пункт 8.7» отчётом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 26.1 имел следующую редакцию: «26.1 Мексика не согласна с общим принципом, выраженным в пункте 8.4 Комментария, согласно которому, если налог, причитающийся с партнёрства, определяется на основе личных характеристик партнёров, эти партнёры имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, который «проходит сквозь» (flows through) такое партнёрство.»

Пункт 26.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 26.2: Исключён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 26.2 имел следующую редакцию: «26.2 Что касается резидентства освобождённых от налога некоммерческих организаций и благотворительных учреждений, Греция принимает точку зрения, изложенную в пункте 8.3 Комментария.»

Пункт 26.2 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 26.3: Исключён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26.3 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

«26.3 Франция считает, что определение места эффективного управления в пункте 24, согласно которому «место эффективного управления — это место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие C (4) решения, необходимые для ведения предпринимательской деятельности организации в целом», будет в целом соответствовать месту, где лицо или группа лиц, осуществляющие наиболее высокопоставленные функции (например, совет директоров или правление), принимают свои решения. Это место, где органы руководства, управления и контроля организации фактически главным образом расположены.»

Пункт 26.3 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 26.4: Исключён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26.4 имел следующую редакцию: «26.4 Что касается пункта 24, Венгрия придерживается мнения, что при определении места эффективного управления следует учитывать не только место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения предпринимательской деятельности организации в целом, но также место, где главный исполнительный директор и другие старшие руководители обычно осуществляют свою деятельность, а также место, где обычно осуществляется старшее повседневное управление предприятием.»

Пункт 26.4 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 27: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Одновременно предшествующий пункту 27 заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 28.

Пункт 27 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 г., был исключён отчётом

под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Канада оставляет за собой право использовать в качестве критерия для пункта 3 место учреждения или организации в отношении компании и, при отсутствии результата, отказывать компаниям с двойным резидентством в льготах по Конвенции.»

Пункт 27 был изменён 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «The 2000 Update

to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Канада оставляет за собой право использовать в качестве критерия для пункта 3 место учреждения или организации в отношении компании.»

Пункт 27 в редакции, действовавшей после 21 сентября 1995 г., соответствовал

предыдущему пункту 26. 21 сентября 1995 г. пункт 27 был перенумерован как

пункт 28 (см. историю пункта 28), пункт 26 был перенумерован как пункт 27, и

предшествующий пункту 26 заголовок был перенесён вместе с ним отчётом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 26 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём исключения Соединённых

Штатов как страны, делающей оговорку, и включения этой оговорки в пункт 30 (см. историю пункта 31) отчётом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 26 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

«26. Канада и Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать в качестве критерия для пункта 3 место учреждения или организации в отношении компании.» C (4) Пункт 26 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 28: Изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Кореи в перечень стран,

делающих оговорку, отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Япония оставляет за собой позицию в отношении положений настоящей и других Статей Модельной налоговой конвенции, которые прямо или косвенно ссылаются на место эффективного управления. Вместо термина «место эффективного управления» Япония желает использовать в своих конвенциях термин «головной или главный офис».»

Пункт 28 в редакции, действовавшей после 21 сентября 1995 г., соответствовал

предыдущему пункту 27. 21 сентября 1995 г. пункт 27 был перенумерован как

пункт 28 отчётом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 27 был изменён 31 марта 1994 г. путём добавления второго предложения

отчётом под названием «1994 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г.

пункт 27 имел следующую редакцию:

«27. Япония оставляет за собой позицию в отношении положений настоящей и других Статей Модельной конвенции, которые прямо или косвенно ссылаются на место эффективного управления.»

Пункт 27 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал

пункту 28 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 27 Модельной конвенции 1977 года был исключён, а пункт 28 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 27 и изменён путём исключения слова «также» непосредственно после «Япония» отчётом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Япония также оставляет за собой позицию в отношении положений настоящей и других Статей Модельной конвенции, которые прямо или косвенно ссылаются на место эффективного управления.»

Пункт 28 Модельной конвенции 1977 года был добавлен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Модельной конвенции 1977 года и до его исключения 23 июля 1992 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Япония желает иметь свободу заключать двустороннюю конвенцию, предусматривающую, что фискальный домициль резидента обоих Договаривающихся государств определяется путём консультаций между компетентными органами. Вступая в такие консультации, Япония готова учитывать правила, изложенные в пункте 2 настоящей Статьи, насколько это практически возможно.»

Пункт 27 Модельной конвенции 1977 года был добавлен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 29: Изменён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 29 имел следующую редакцию: «29. Франция не согласна с общим принципом, согласно которому, если налог, причитающийся с партнёрства, определяется на основе личных характеристик партнёров, эти партнёры имеют право на льготы по налоговым конвенциям,

заключённым государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, который «проходит сквозь» (flows through) такое партнёрство. Согласно французскому внутреннему праву партнёрство считается обязанным уплачивать налог, хотя технически этот налог взыскивается с партнёров; C (4)

по этой причине Франция оставляёт за собой право изменить Статью в своих налоговых конвенциях, чтобы указать, что французские партнёрства должны рассматриваться как резиденты Франции ввиду их правовых и налоговых характеристик.»

Пункт 29 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 29 читался следующим образом: «29. Франция оставляёт за собой право изменить Статью в своих налоговых конвенциях, чтобы указать, что французские партнёрства должны рассматриваться как резиденты Франции ввиду их правовых и налоговых характеристик.»

Пункт 29 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал прежнему

пункту 28. 21 сентября 1995 г. пункт 28 был перенумерован как пункт 29 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 28 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 28 Модельной конвенции

1977 года был изменён и перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 28), и новый пункт 28 был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 30 был удалён и новый пункт 30

был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 21 сентября 1995 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 30 читался следующим образом: «30. Турция оставляёт за собой право использовать критерий «зарегистрированного офиса» (юридического головного офиса), а также критерий «места эффективного управления» для определения резидентства лица, не являющегося физическим лицом, которое является резидентом обоих Договаривающихся государств в силу положений пункта 1 Статьи.»

Пункт 30 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал прежнему

пункту 29. В эту дату пункт 30 был перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 31), а пункт 29 был перенумерован как пункт 30 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 29 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 31: Изменён 17 июля 2008 г. путём удаления Мексики из перечня государств,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 31 читался следующим образом: «31. Мексика и Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать критерий места учреждения для определения резидентства корпорации и, при невозможности этого, отказывать компаниям с двойным резидентством в определённых льготах по Конвенции.»

Пункт 31 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Мексики как

государства, делающего оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 31 читался следующим образом:

«31. Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать критерий места учреждения для определения резидентства корпорации и, при невозможности этого, отказывать компаниям с двойным резидентством в определённых льготах по Конвенции.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 4

Пункт 31 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал прежнему

пункту 30. 21 сентября 1995 г. пункт 31 был перенумерован как пункт 32 (см. C (4) историю пункта 32), а пункт 30 был перенумерован как пункт 31 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 30 был изменён 31 марта 1994 г. путём добавления слова «определённых»

перед словом «льготах» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 30 читался следующим образом: «30. Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать критерий места учреждения для определения резидентства корпорации и, при невозможности этого, отказывать компаниям с двойным резидентством в льготах по Конвенции.»

Пункт 30 в редакции после 23 июля 1992 г. частично соответствовал пункту 26

Модельной конвенции 1977 года (см. историю пункта 27). Оговорка Соединённых Штатов была включена в пункт 30 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 32: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 32 в редакции до 15 июля 2014 г. был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 32 читался следующим образом: «32. Германия оставляёт за собой право включить положение, согласно которому партнёрство, не являющееся резидентом Договаривающегося государства согласно положениям пункта 1, считается резидентом Договаривающегося государства, в котором находится место его эффективного управления, но только в той мере, в какой доход, полученный из другого Договаривающегося государства, или капитал, находящийся в этом другом государстве, подлежит налогообложению в первом упомянутом государстве.»

Пункт 32 был заменён 29 апреля 2000 г., когда он был удалён и новый пункт 32

был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 32 читался следующим образом: «32. Мексика оставляёт за собой право быть исключённой из применения части подпункта d) пункта 2, которая касается двойной национальности, поскольку Конституция Мексики не позволяет мексиканским национальным лицам быть национальными лицами какого-либо другого государства.»

Пункт 32 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 33: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 34: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии как государства,

делающего оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 34 читался следующим образом: «34. Эстония оставляёт за собой право включить место учреждения или аналогичный критерий в пункт 1.»

Пункт 34 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 35: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

ОТНОСИТЕЛЬНО ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА С (5)

1. Основное применение понятия постоянного представительства (ПП) заключается в определении права Договаривающегося государства облагать налогом прибыль от предпринимательской деятельности предприятия другого Договаривающегося государства. Согласно статье 7, Договаривающееся государство не может облагать налогом прибыль от предпринимательской деятельности предприятия другого Договаривающегося государства, если только оно не осуществляет свою предпринимательскую деятельность через расположенное в нем постоянное представительство (ПП). (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

1.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. До 2000 года доход от профессиональных услуг и других видов деятельности независимого характера регулировался отдельной статьей, а именно статьей 14. Положения этой Статьи были аналогичны положениям, применимым к прибыли от предпринимательской деятельности, но в ней использовалось понятие постоянной базы (fixed base), а не постоянного представительства (ПП), поскольку первоначально предполагалось, что последнее понятие должно быть зарезервировано для коммерческой и промышленной деятельности. Исключение статьи 14 в 2000 году отразило тот факт, что не предполагалось никаких различий между понятиями постоянного представительства (ПП), используемого в статье 7, и постоянной базы, используемой в статье 14, или между тем, как исчислялась прибыль и рассчитывался налог в зависимости от того, какая из статей — 7 или 14 — применялась. Таким образом, исключение статьи 14 означало, что определение постоянного представительства (ПП) стало применимо к тому, что ранее составляло постоянную базу. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. В 2017 году в настоящий Комментарий был внесен ряд изменений. Некоторые из этих изменений были направлены на уточнение толкования Статьи и, как таковые, должны учитываться для целей толкования и применения конвенций, заключенных до их принятия, поскольку они отражают консенсус стран-членов ОЭСР относительно надлежащего толкования существующих положений и их применения к конкретным ситуациям (см. пункт 35 Введения). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Изменения в настоящий Комментарий, касающиеся добавления пункта 4.1 и изменения пунктов 4, 5 и 6 Статьи, которые были внесены в результате принятия Отчета по Мере 7 Проекта ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, однако, имели только перспективное действие и, как таковые, не влияют на толкование прежних положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР и договоров, в которые

эти положения включены, C (5) в частности, в отношении толкования пунктов 4 и 5 Статьи в их редакции до этих изменений (см. пункт 4 этого Отчета). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.2 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.3 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.5 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.6 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Во многих государствах иностранному предприятию может быть разрешено или предписано зарегистрироваться для целей налога на добавленную стоимость или налога на товары и услуги (НДС/НТУ) независимо от того, имеет ли оно в этом Государстве постоянное место деятельности, через которое его предпринимательская деятельность осуществляется полностью или частично, или считается ли оно имеющим постоянное представительство (ПП) в этом Государстве в соответствии с пунктом 5 статьи 5. Однако само по себе налогообложение по НДС/НТУ не имеет отношения к целям толкования и применения определения постоянного представительства (ПП) в Конвенции; поэтому при применении этого определения не следует делать никаких выводов из режима налогообложения иностранного предприятия для целей НДС/НТУ, включая тот факт, что иностранное предприятие зарегистрировалось для целей НДС/НТУ.1 (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5.2 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5.3 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1 См. пункт 337 Отчета по Мере 1 Проекта BEPS («…важно подчеркнуть, что регистрация для целей НДС не зависит от определения наличия постоянного представительства (ПП) для целей подоходного налога.»), OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Ср. сноску 24 Международных руководящих принципов по НДС/НТУ («Для целей настоящих Руководящих принципов предполагается, что учреждение включает постоянное место деятельности с достаточным уровнем инфраструктуры в части персонала, систем и активов для осуществления и/или получения поставок. Сама по себе регистрация для целей НДС не является учреждением для целей настоящих Руководящих принципов. Странам рекомендуется публиковать информацию о том, что является «учреждением» согласно их национальному законодательству о НДС.»), OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en.

5.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5.5 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

C (5)

6. Пункт 1 содержит общее определение термина «постоянное представительство (ПП)», которое выделяет его существенные характеристики в смысле Конвенции, а именно: отдельное «местонахождение» («situs»), «постоянное место деятельности» («fixed place of business»). Пункт определяет термин «постоянное представительство (ПП)» как постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия. Следовательно, это определение содержит следующие условия:

— наличие «места деятельности», то есть такого объекта, как помещения или, в определенных случаях, машины или оборудование;

— это место деятельности должно быть «постоянным», то есть оно должно быть создано в определенном месте с определенной степенью постоянства;

— осуществление предпринимательской деятельности предприятия через это постоянное место деятельности. Это обычно означает, что лица, которые тем или иным образом зависят от предприятия (персонал), ведут предпринимательскую деятельность предприятия в том Государстве, в котором расположено постоянное место деятельности. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.2 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.3 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Можно было бы, пожалуй, утверждать, что в общем определении следует также упомянуть и другую характеристику постоянного представительства (ПП), которой в прошлом иногда придавалось некоторое значение, а именно, что это учреждение должно носить производственный характер, то есть способствовать получению прибыли предприятия. В настоящем определении такой подход не был использован. В рамках хорошо организованной предпринимательской структуры, безусловно, аксиоматично предполагать, что каждая часть способствует производительности целого. Разумеется, из этого не следует, что во всех случаях, когда в более широком контексте всей организации конкретное учреждение имеет «производственный характер», оно, следовательно, является постоянным представительством (ПП), которому может быть надлежащим образом отнесена прибыль для целей налогообложения на определенной территории (см. Комментарий к пункту 4). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5)

8. Важно также отметить, что способ ведения предпринимательской деятельности меняется с годами, так что факты и договоренности, применимые в один момент времени, могут перестать быть актуальными после изменения способа осуществления предпринимательской деятельности в данном Государстве. Очевидно, что наличие или отсутствие постоянного представительства (ПП) в Государстве в течение определенного периода должно определяться на основе обстоятельств, применимых в течение этого периода, а не тех, которые были применимы в прошлый или будущий период, например, в период, предшествующий принятию новых договоренностей, изменивших способ ведения предпринимательской деятельности. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9. Кроме того, определение того, имеет ли предприятие Договаривающегося государства постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, должно осуществляться независимо от определения того, какие положения Конвенции применяются к прибыли, полученной этим предприятием. Например, ферма или офис по сдаче квартир в аренду, расположенные в Договаривающемся государстве и эксплуатируемые резидентом другого Договаривающегося государства, могут составлять постоянное представительство (ПП) независимо от того, будут ли прибыли, относящиеся к такому постоянному представительству (ПП), составлять доход от недвижимого имущества, охватываемый статьей 6; хотя наличие постоянного представительства (ПП) в таких случаях может не иметь отношения к применению статьи 6, оно оставалось бы актуальным для целей других положений, таких как пункты 4 и 5 статьи 11, подпункт c) пункта 2 статьи 15 и пункт 3 статьи 24. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. Термин «место деятельности» охватывает любые помещения, сооружения или установки, используемые для осуществления предпринимательской деятельности предприятия, независимо от того, используются ли они исключительно для этой цели. Место деятельности может также существовать там, где нет доступных или необходимых помещений для осуществления предпринимательской деятельности предприятия, и оно просто имеет в своем распоряжении определенное пространство. Не имеет значения, принадлежат ли помещения, сооружения или установки предприятию, арендуются им или иным образом находятся в его распоряжении. Таким образом, место деятельности может быть образовано торговым местом на рынке или определенной постоянно используемой зоной на таможенном складе (например, для хранения товаров, подлежащих обложению пошлиной). Опять же, место деятельности может располагаться в помещениях для предпринимательской деятельности другого предприятия. Это может иметь место, например, когда иностранное предприятие постоянно имеет в своем распоряжении

определенные помещения или их часть, принадлежащие другому предприятию. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Как отмечено выше, одного лишь факта наличия у предприятия определенного пространства в его распоряжении, которое используется для предпринимательской деятельности, достаточно для образования места деятельности. Таким образом, не требуется формального юридического права на использование этого места. Так, например, постоянное представительство (ПП) могло бы существовать, если предприятие незаконно занимало определенное место, где оно осуществляло свою предпринимательскую деятельность. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5)

12. Хотя формальное юридическое право на использование определенного места не требуется для того, чтобы это место образовывало постоянное представительство (ПП), само лишь присутствие предприятия в определенном месте не обязательно означает, что это место находится в распоряжении этого предприятия. Будет ли место считаться находящимся в распоряжении предприятия таким образом, что оно может образовывать «место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность [этого] предприятия», будет зависеть от того, имеет ли это предприятие эффективную возможность использовать это место, а также от степени присутствия предприятия в этом месте и видов деятельности, которые оно там осуществляет. Это проиллюстрировано следующими примерами. В случае, когда предприятие имеет исключительное юридическое право на использование определенного места, которое используется только для осуществления собственной предпринимательской деятельности этого предприятия (например, когда оно имеет законное владение этим местом), это место явно находится в распоряжении предприятия. Это также будет иметь место, когда предприятию разрешено использовать конкретное место, принадлежащее другому предприятию или используемое рядом предприятий, и оно осуществляет свою предпринимательскую деятельность в этом месте на непрерывной основе в течение длительного периода времени. Однако это не будет иметь место, когда присутствие предприятия в каком-либо месте является настолько прерывистым или случайным, что это место не может рассматриваться как место деятельности предприятия (например, когда сотрудники предприятия имеют доступ к помещениям ассоциированных предприятий, которые они часто посещают, но не работают в этих помещениях в течение длительного периода времени). Если предприятие не имеет права присутствовать в каком-либо месте и, фактически, не использует это место само по себе, то это место явно не находится в распоряжении предприятия; таким образом, например, нельзя считать, что завод, который принадлежит и используется исключительно поставщиком или производителем по контракту, находится в распоряжении предприятия, которое будет получать товары, произведенные на этом заводе, просто потому, что все эти товары будут использоваться в предпринимательской деятельности этого предприятия (см. также пункты 65, 66 и 121 ниже). Также важно помнить, что даже если место является местом деятельности, через которое частично осуществляется деятельность предприятия, это место не будет считаться постоянным представительством (ПП), если пункт 4 применяется к предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом месте. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5)

13. Эти принципы проиллюстрированы следующими дополнительными примерами, когда представители одного предприятия присутствуют в помещениях другого предприятия. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14. Первый пример – это продавец, который регулярно посещает крупного клиента для принятия заказов и встречается с директором по закупкам в его офисе для этого. В этом случае помещения клиента не находятся в распоряжении предприятия, на которое работает продавец, и, следовательно, не образуют места деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность этого предприятия (однако, в зависимости от обстоятельств, пункт 5 мог бы применяться для признания существования постоянного представительства (ПП)). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

15. Второй пример – это сотрудник компании, которому в течение длительного периода времени разрешено использовать офис в штаб-квартире другой компании (например, недавно приобретенной дочерней компании) для обеспечения того, чтобы последняя компания выполняла

свои обязательства по контрактам, заключенным с первой компанией. В этом случае сотрудник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании, и офис, находящийся в его распоряжении в штаб-квартире другой компании, будет составлять постоянное представительство (ПП) его работодателя, при условии, что офис находится в его распоряжении в течение достаточно длительного периода времени, чтобы составлять «постоянное место деятельности» (см. пункты 28–34), и что осуществляемые там виды деятельности выходят за рамки видов деятельности, упомянутых в пункте 4 Статьи. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16. Третий пример – это предприятие автомобильных перевозок, которое в течение нескольких лет ежедневно использовало бы погрузочную платформу на складе клиента для доставки товаров, приобретенных этим клиентом. В этом случае присутствие предприятия автомобильных перевозок на погрузочной платформе было бы настолько ограниченным, что это предприятие не могло бы рассматривать это место как находящееся в его распоряжении, чтобы оно составляло постоянное представительство (ПП) этого предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17. Четвертый пример – это художник, который в течение двух лет проводит три дня в неделю в большом офисном здании своего основного клиента. В этом случае присутствие художника в этом офисном здании, где он выполняет наиболее важные функции своей предпринимательской деятельности (то есть покраску), составляет постоянное представительство (ПП) этого художника. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Даже если часть предпринимательской деятельности предприятия может осуществляться в таком месте, как домашний офис физического лица, это не должно приводить к автоматическому выводу о том, что это место находится в распоряжении данного предприятия просто потому, что это место используется физическим лицом (например, работником), которое работает на это предприятие. Признаётся ли домашний офис местом, находящимся в распоряжении предприятия, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого конкретного случая. Во многих случаях осуществление предпринимательской деятельности в доме физического лица (например, работника) будет настолько прерывистым или случайным, что дом не будет считаться местом, находящимся в распоряжении предприятия (см. пункт 12 выше). Однако, если домашний офис используется на постоянной основе для осуществления предпринимательской деятельности предприятия и из фактов и обстоятельств ясно, что предприятие обязало физическое лицо использовать это место для осуществления предпринимательской деятельности предприятия (например, не предоставляя офис работнику в обстоятельствах, когда характер работы явно требует наличия офиса), домашний офис может считаться находящимся в распоряжении предприятия. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19. Ярким примером является консультант-нерезидент, которая в течение продолжительного периода находится в определённом государстве, где она осуществляет большую часть предпринимательской деятельности своего собственного консалтингового предприятия из офиса, оборудованного в её доме в этом государстве; в этом случае такой домашний офис представляет собой место, находящееся в распоряжении предприятия. Однако, если трансграничный работник выполняет большую часть своей работы из своего дома, расположенного в одном государстве, а не из офиса, предоставленного ему в другом государстве, не следует считать, что дом находится в распоряжении предприятия, поскольку предприятие не требовало, чтобы дом использовался для его предпринимательской деятельности. Следует, однако, отметить, что, поскольку подавляющее большинство работников проживает в государстве, где их работодатель имеет в своём распоряжении одно или несколько мест деятельности, куда эти работники приходят на работу, вопрос о том, является ли домашний офис местом, находящимся в распоряжении предприятия, редко будет практическим вопросом. Кроме того, деятельность, осуществляемая в домашнем офисе, часто будет лишь вспомогательной и, следовательно, будет подпадать под исключение пункта 4. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Слова «посредством которого» должны толковаться широко, с тем чтобы применяться к любой ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в конкретном месте, находящемся в распоряжении предприятия для этой цели. Таким образом, например, предприятие, занимающееся укладкой дорожного покрытия, будет считаться осуществляющим свою

предпринимательскую деятельность «посредством» места, где эта деятельность происходит. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21. Согласно определению, место деятельности должно быть «постоянным» («fixed»). Таким образом, в обычном порядке должна существовать связь между местом деятельности и конкретной географической точкой. Не имеет значения, как долго предприятие Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве, если оно не делает этого в определённом месте, но это не означает, что оборудование, составляющее место деятельности, должно быть фактически прикреплено к почве, на которой оно стоит. Достаточно, чтобы оборудование оставалось на определённом участке (но см. пункт 57 ниже). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

22. Если характер предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием, таков, что эта деятельность часто перемещается между соседними местами, могут возникнуть трудности с определением того, существует ли единое «место деятельности» (если занимаются два места деятельности и другие требования статьи 5 соблюдены, предприятие, разумеется, будет иметь два постоянных представительства). Как признаётся в пунктах 51 и 57 ниже, единое место деятельности, как правило, будет считаться существующим, если, с учётом характера предпринимательской деятельности, конкретное место, в пределах которого перемещается деятельность, может быть определено как составляющее коммерчески и географически единое целое в отношении этой предпринимательской деятельности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

23. Этот принцип может быть проиллюстрирован примерами. Шахта явно представляет собой единое место деятельности, даже если предпринимательская деятельность может перемещаться из одного места в другое в пределах весьма большой шахты, поскольку она составляет единую географическую и коммерческую единицу применительно к горнодобывающей деятельности. Аналогично, «офисный отель», в котором консалтинговая фирма регулярно арендует различные офисы, может считаться единым местом деятельности этой фирмы, поскольку в этом случае здание представляет собой географически единое целое, а отель является единым местом деятельности для консалтинговой фирмы. По той же причине пешеходная улица, открытый рынок или ярмарка, в различных частях которой торговец регулярно устанавливает свой стенд, представляет собой единое место деятельности для этого торговца. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24. Напротив, если отсутствует коммерческая цельность, тот факт, что деятельность может осуществляться в пределах ограниченной географической области, не должен приводить к тому, что эта область будет считаться единым местом деятельности. Например, если художник последовательно работает по серии несвязанных договоров для ряда несвязанных клиентов в большом офисном здании, так что нельзя сказать, что существует один единый проект по перекраске здания, здание не должно рассматриваться как единое место деятельности для целей этой работы. Однако в другом примере, когда художник по одному договору выполняет работы по всему зданию для одного клиента, это составляет единый проект для этого художника, и здание в целом может тогда рассматриваться как единое место деятельности для целей этой работы, поскольку оно тогда составляло бы коммерчески и географически единое целое. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25. И наоборот, область, где деятельность осуществляется в рамках единого проекта, который составляет коммерчески единое целое, может не обладать необходимой географической цельностью, чтобы считаться единым местом деятельности. Например, если консультант работает в разных филиалах в отдельных местах в соответствии с единым проектом по обучению сотрудников банка, каждый филиал должен рассматриваться отдельно. Однако если консультант перемещается из одного офиса в другой в пределах одного и того же места расположения филиала, он должен считаться остающимся в одном и том же месте деятельности. Одно место расположения филиала обладает географической цельностью, которая отсутствует, когда консультант перемещается между филиалами в разных местах. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26. Судно, которое плавает в международных водах или в пределах одного или нескольких государств, не является постоянным (fixed) и, следовательно, не составляет постоянного места деятельности (если только эксплуатация судна не ограничена определённой областью,

обладающей коммерческой и географической цельностью). Предпринимательская деятельность, осуществляемая на борту такого судна, такая как деятельность магазина или ресторана, должна рассматриваться таким же образом для целей определения того, применяется ли пункт 1 (пункт 5 мог бы, однако, применяться к некоторым из этих видов деятельности, например, когда договоры заключаются при осуществлении деятельности таких магазинов или ресторанов в пределах государства). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Очевидно, постоянное представительство может считаться расположенным в Договаривающемся государстве только в том случае, если соответствующее место деятельности расположено на территории этого государства. Вопрос о том, может ли спутник на геостационарной орбите составлять постоянное представительство для оператора спутника, частично относится к тому, насколько далеко территория государства простирается в космос. Ни одна страна-член не согласилась бы с тем, что местонахождение этих спутников может быть частью территории Договаривающегося государства согласно применимым нормам международного права и, следовательно, могло бы считаться постоянным представительством, расположенным в нём. Кроме того, конкретная область, над которой могут приниматься сигналы спутника («зона охвата» спутника), не может считаться находящейся в распоряжении оператора спутника таким образом, чтобы сделать эту область местом деятельности оператора спутника. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28. Поскольку место деятельности должно быть постоянным, из этого также следует, что постоянное представительство может считаться существующим только в том случае, если место деятельности обладает определённой степенью постоянства, то есть если оно не носит сугубо временный характер. Однако место деятельности может составлять постоянное представительство, даже если оно существует, на практике, только в течение очень короткого периода времени, поскольку характер предпринимательской деятельности таков, что она будет осуществляться только в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, так ли это. Хотя практика, которой следовали страны-члены, не была последовательной в отношении временных требований, опыт показал, что постоянные представительства обычно не считались существующими в ситуациях, когда предпринимательская деятельность осуществлялась в стране через место деятельности, которое поддерживалось менее шести месяцев (напротив, практика показывает, что было много случаев, когда постоянное представительство считалось существующим, если место деятельности поддерживалось в течение периода, превышающего шесть месяцев). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

29. Одним исключением из этой общей практики является случай, когда деятельность носила периодический (повторяющийся) характер; в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется место, необходимо рассматривать в сочетании с числом случаев использования этого места (что может охватывать несколько лет). Это исключение проиллюстрировано следующим примером. Предприятие государства R осуществляет буровые работы в удалённом арктическом районе в государстве S. Сезонные условия в этом месте препятствуют продолжению таких операций более трёх месяцев каждый год, но ожидается, что работы продлятся пять лет. В этом случае, учитывая характер предпринимательских операций в этом месте, можно было бы считать, что временное требование для постоянного представительства соблюдено ввиду повторяющегося характера деятельности, независимо от того, что любое непрерывное присутствие длится менее шести месяцев; временное требование могло бы быть аналогично соблюдено в случае более коротких повторяющихся периодов времени, которые были бы продиктованы специфическим характером соответствующей предпринимательской деятельности. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

30. Другим исключением из этой общей практики является случай, когда деятельность составляла предпринимательскую деятельность, осуществляемую исключительно в этой стране; в этой ситуации предпринимательская деятельность может иметь короткую продолжительность в силу своего характера, но поскольку она полностью осуществляется в этой стране, её связь с этой страной сильнее. Это исключение проиллюстрировано следующим примером. Физическое лицо — резидент государства R узнало, что телевизионный документальный фильм будет сниматься в отдалённой деревне в государстве S, где её родители по-прежнему владеют большим домом. Для

документального фильма потребуется присутствие ряда актёров и техников в этой деревне в течение периода четырёх месяцев. Физическое лицо по договору соглашается с продюсером документального фильма предоставлять услуги общественного питания актёрам и техникам в течение четырёхмесячного периода и, в соответствии с этим договором, использует дом своих родителей в качестве кафетерия, которым она управляет как индивидуальный предприниматель в течение этого периода. Это единственная предпринимательская деятельность, которую она осуществляла, и предприятие прекращается после этого периода; кафетерий, таким образом, будет единственным местом, где предпринимательская деятельность этого предприятия будет полностью осуществляться. В этом случае можно было бы считать, что временное требование для постоянного представительства соблюдено, поскольку ресторан функционирует в течение всего срока существования этой конкретной предпринимательской деятельности. Однако это не было бы так, если бы компания — резидент государства R, которая управляет различными объектами общественного питания в государстве R, управляла кафетерием в государстве S в течение четырёхмесячного производства документального фильма. В этом случае предпринимательская деятельность компании, которая постоянно осуществляется в государстве R, осуществляется в государстве S лишь временно. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

31. Для удобства администрирования страны могут пожелать учитывать практику, отражённую в пунктах 28–30, при разрешении разногласий относительно того, составляет ли конкретное место деятельности, существующее лишь в течение короткого периода времени, постоянное представительство. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32. Как указано в пунктах 44 и 55, временные перерывы в деятельности не влекут прекращения существования постоянного представительства. Аналогично, как обсуждалось в пункте 6, если конкретное место деятельности используется только в течение очень коротких периодов времени, но такое использование происходит регулярно на протяжении длительных периодов времени, место деятельности не должно считаться носящим сугубо временный характер. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32.1 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Кроме того, могут быть случаи, когда конкретное место деятельности будет использоваться в течение очень коротких периодов времени рядом аналогичных видов предпринимательской деятельности, осуществляемых одними и теми же или связанными лицами, в попытке избежать того, чтобы место считалось использовавшимся для целей, выходящих за рамки сугубо временных, каждым конкретным видом предпринимательской деятельности. Замечания пунктов 52 и 53 относительно схем, направленных на злоупотребление двенадцатимесячным периодом, предусмотренным в пункте 3, в равной степени применялись бы к таким случаям. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

34. Если место деятельности, которое изначально предназначалось для использования в течение столь короткого периода времени, что оно не составляло бы постоянного представительства, фактически поддерживается в течение такого периода, что его уже нельзя считать временным, оно становится постоянным местом деятельности и, таким образом, — ретроспективно — постоянным представительством. Место деятельности также может составлять постоянное представительство с момента своего создания, даже если оно существовало, на практике, очень короткий период времени, если вследствие особых обстоятельств (например, смерть налогоплательщика, неудача инвестиции) оно было досрочно ликвидировано. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

35. Для того чтобы место деятельности составляло постоянное представительство, предприятие, использующее его, должно осуществлять свою предпринимательскую деятельность полностью или частично посредством него. Как указано в пункте 3 выше, деятельность не обязательно должна носить производительный характер. Кроме того, деятельность не обязательно должна быть постоянной в том смысле, что отсутствует прерывание операций, но операции должны осуществляться на регулярной основе. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

36. Когда материальное имущество, такое как сооружения (объекты), промышленное, коммерческое или научное (ICS) оборудование, здания, или нематериальное имущество, такое как патенты, процедуры и аналогичное имущество, сдаются или передаются в аренду третьим лицам через постоянное место деятельности, поддерживаемое предприятием Договаривающегося

государства в другом Государстве, эта деятельность, как правило, делает такое место деятельности постоянным представительством (ПП). То же применяется, если капитал предоставляется через постоянное место деятельности. Если предприятие одного Государства сдаёт или передаёт в аренду сооружения (объекты), ICS-оборудование, здания или нематериальное имущество предприятию другого Государства, не поддерживая для такой деятельности по сдаче или передаче в аренду постоянного места деятельности в другом Государстве, арендуемое сооружение (объект), ICS-оборудование, здание или нематериальное имущество как таковые не будут составлять постоянного представительства (ПП) арендодателя при условии, что договор ограничен простой арендой ICS-оборудования и т.п. Это остаётся верным даже когда, например, арендодатель после установки предоставляет персонал для эксплуатации оборудования при условии, что ответственность этого персонала ограничена исключительно эксплуатацией или техническим обслуживанием ICS-оборудования под руководством, ответственностью и контролем арендатора. Если персонал имеет более широкие обязанности, например, участвует в принятии решений относительно работ, для которых используется оборудование, или если он эксплуатирует, обслуживает, инспектирует и поддерживает оборудование под ответственностью и контролем арендодателя, деятельность арендодателя может выходить за рамки простой аренды ICS-оборудования и может составлять предпринимательскую деятельность. В таком случае постоянное представительство (ПП) может быть признано существующим, если соблюдён критерий постоянства. Когда такая деятельность связана с видами деятельности, упомянутыми в пункте 3, или аналогична им по характеру,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

применяется двенадцатимесячный срок. Иные случаи должны определяться в соответствии с обстоятельствами. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

37. Аренда контейнеров представляет собой один из особых случаев аренды промышленного или коммерческого оборудования, который, однако, имеет специфические особенности. Вопрос об определении обстоятельств, при которых предприятие, занимающееся арендой контейнеров, должно считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Государстве, более полно обсуждается в докладе под названием «The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers.»[1] (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38. Другим примером, когда предприятие не может считаться осуществляющим свою предпринимательскую деятельность полностью или частично через место деятельности, является случай оператора электросвязи Договаривающегося государства, который заключает соглашение о «роуминге» с иностранным оператором с тем, чтобы позволить своим пользователям подключаться к сети электросвязи иностранного оператора. По такому соглашению пользователь, находящийся вне географического покрытия домашней сети этого пользователя, может автоматически совершать и принимать голосовые вызовы, отправлять и получать данные или получать доступ к другим услугам посредством использования иностранной сети. Затем оператор иностранной сети выставляет счёт оператору домашней сети этого пользователя за такое использование. По типичному соглашению о роуминге оператор домашней сети лишь передаёт вызовы в сеть иностранного оператора и не эксплуатирует эту сеть и не имеет к ней физического доступа. По этим причинам любое место, где расположена иностранная сеть, не может считаться находящимся в распоряжении оператора домашней сети и, следовательно, не может составлять постоянного представительства (ПП) этого оператора. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.2 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.3 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.5 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.6 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.7 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.8 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

[1] Воспроизведён в томе II на стр. R(3)-1.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

39. Существуют различные способы, которыми предприятие может осуществлять свою предпринимательскую деятельность. В большинстве случаев предпринимательская деятельность предприятия осуществляется предпринимателем или лицами, которые состоят с предприятием в трудовых отношениях (персонал). Этот персонал включает C (5) работников и иных лиц, получающих указания от предприятия (например, зависимых агентов). Полномочия такого персонала в его отношениях с третьими лицами не имеют значения. Не имеет значения, уполномочен ли зависимый агент заключать договоры, если он работает в постоянном месте деятельности предприятия (см. пункт 100 ниже). Как разъяснено в пункте 8.11 Комментария к статье 15, могут, однако, быть случаи, когда физические лица, формально нанятые предприятием, фактически будут осуществлять предпринимательскую деятельность другого предприятия и когда, следовательно, первое предприятие не должно считаться осуществляющим свою собственную предпринимательскую деятельность в месте, где эти физические лица будут выполнять эту работу. В рамках многонациональной группы относительно обычно, что работники одной компании временно откомандировываются в другую компанию группы и выполняют виды предпринимательской деятельности, которые явно относятся к предпринимательской деятельности этой другой компании. В таких случаях административные причины (например, необходимость сохранить стаж или пенсионные права) часто препятствуют изменению трудового договора. Анализ, описанный в пунктах 8.13–8.15 Комментария к статье 15, будет иметь значение для целей разграничения этих случаев от иных случаев, когда работники иностранного предприятия осуществляют собственную предпринимательскую деятельность этого предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Предприятие может также осуществлять свою предпринимательскую деятельность через субподрядчиков, действующих самостоятельно или совместно с работниками предприятия. В этом случае постоянное представительство (ПП) будет существовать для предприятия только в том случае, если соблюдены иные условия Статьи 5 (это, однако, не затрагивает отдельный вопрос о том, какая прибыль относится к такому постоянному представительству (ПП)). В контексте пункта 1 существование постоянного представительства (ПП) при этих обстоятельствах потребует, чтобы эти субподрядчики выполняли работу предприятия в постоянном месте деятельности, находящемся в распоряжении предприятия. Вопрос о том, находится ли постоянное место деятельности, где субподрядчики выполняют работу предприятия, в распоряжении этого предприятия, будет определяться на основе указаний пункта 12; при отсутствии работников предприятия, однако, необходимо будет показать, что такое место находится в распоряжении предприятия на основе иных факторов, свидетельствующих о том, что предприятие явно обладает эффективной властью использовать эту площадку, например, потому что предприятие владеет этой площадкой или имеет на неё законное владение и контролирует доступ к площадке и её использование. Пункт 54 иллюстрирует такую ситуацию в случае строительной площадки; это может также происходить и в иных ситуациях. Примером было бы предприятие, которое владеет небольшим отелем и сдаёт

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

номера отеля через Интернет, передав на субподряд операционное управление отелем на месте компании, вознаграждаемой на основе «издержки плюс». (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

41. Также постоянное представительство (ПП) может существовать, если предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом посредством автоматического оборудования, причём деятельность персонала ограничивается установкой, эксплуатацией, контролем и техническим обслуживанием такого оборудования. Составляют ли игровые и торговые автоматы и тому подобное, установленные предприятием одного Государства в другом Государстве, постоянное представительство (ПП), таким образом зависит от того, осуществляет ли

предприятие предпринимательскую деятельность помимо первоначальной установки автоматов. Постоянное представительство (ПП) не существует, если предприятие лишь устанавливает автоматы, а затем сдаёт их в аренду другим предприятиям. Постоянное представительство (ПП) может, однако, существовать, если предприятие, которое устанавливает автоматы, также эксплуатирует и обслуживает их за свой счёт. Это также применяется, если автоматы эксплуатируются и обслуживаются агентом, зависимым от предприятия. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

41.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42. Из определения «предприятие Договаривающегося государства» в статье 3 следует, что этот термин, как он используется в статье 7, и термин «предприятие», используемый в статье 5, относятся к любой форме предприятия, осуществляемого резидентом Договаривающегося государства, независимо от того, учреждено ли это предприятие юридически как компания, партнерство, индивидуальное предприятие или в иной правовой форме. Различные предприятия могут сотрудничать по одному и тому же проекту, и вопрос о том, составляет ли их сотрудничество отдельное предприятие (например, в форме партнерства), является вопросом, который зависит от фактов и внутреннего законодательства каждого Государства. Очевидно, если два лица, каждое из которых осуществляет отдельное предприятие, решают образовать компанию, в которой эти лица являются акционерами, компания составляет юридическое лицо, которое будет осуществлять то, что становится другим отдельным предприятием. Часто, однако, будет иметь место, что различные предприятия просто согласятся каждое осуществлять отдельную часть одного и того же проекта и что эти предприятия не будут совместно осуществлять предпринимательскую деятельность, не будут разделять прибыль от неё и не будут нести ответственность за деятельность друг друга, связанную с этим проектом, даже если они могут разделять общий результат проекта или вознаграждение за деятельность, которая будет осуществляться в контексте этого проекта. В таком случае было бы трудно считать, что было создано отдельное предприятие. Хотя такая договорённость во многих странах обозначалась бы как «совместное предприятие» (joint venture), значение

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

«совместного предприятия» (joint venture) зависит от внутреннего законодательства, и поэтому возможно, что в некоторых странах термин «совместное предприятие» (joint venture) будет обозначать отдельное предприятие. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5) 42.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.2 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.3 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.5 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.6 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.7 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.8 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.9 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.10 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.11 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.12 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.13 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.14 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.15 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.16 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.17 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.18 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.19 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.20 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.21 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.22 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.23 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.24 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.25 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.26 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

42.27 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.28 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.29 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5) 42.30 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.31 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.32 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.33 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.34 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.35 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.36 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.37 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.38 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.39 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.40 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.41 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.42 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.43 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.44 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.45 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.46 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.47 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42.48 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

43. В случае предприятия, которое принимает форму фискально прозрачного партнерства, предприятие осуществляется каждым партнёром и, применительно к соответствующим долям партнёров в прибыли, является, следовательно, предприятием каждого Договаривающегося государства, резидентом которого является партнёр. Если такое партнерство имеет постоянное представительство (ПП) в Договаривающемся государстве, доля каждого партнёра в прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП), будет, следовательно, составлять для целей статьи 7 прибыль, полученную предприятием

Договаривающегося государства, резидентом которого является этот партнёр (см. также пункт 56 ниже). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

44. Постоянное представительство (ПП) начинает существовать, как только предприятие приступает к осуществлению своей предпринимательской деятельности через постоянное место деятельности. Это имеет место, как только предприятие готовит в месте деятельности ту деятельность, для которой место деятельности должно служить постоянно. Период времени, в течение которого само постоянное место деятельности создаётся предприятием, не должен учитываться при условии, что эта деятельность существенно отличается от деятельности, для которой место деятельности должно служить постоянно. Постоянное представительство (ПП) прекращает существовать с отчуждением постоянного места деятельности или с прекращением любой деятельности через него, то есть когда все действия и меры, связанные с прежней деятельностью постоянного представительства (ПП), завершены (завершение текущих коммерческих операций, техническое обслуживание и ремонт сооружений (объектов)). Временный перерыв в операциях, однако, не может рассматриваться как закрытие. Если постоянное место деятельности сдано в аренду другому предприятию, оно обычно будет служить только деятельности этого предприятия, а не арендодателя; в общем, постоянное представительство (ПП) арендодателя прекращает существовать, за исключением случая, когда он продолжает осуществлять собственную предпринимательскую деятельность через постоянное место деятельности. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

45. Этот пункт содержит перечень, отнюдь не исчерпывающий, примеров мест деятельности, каждое из которых может рассматриваться как составляющее постоянное представительство (ПП) согласно пункту 1 при условии, что оно удовлетворяет требованиям этого пункта. Поскольку эти примеры должны читаться в контексте общего определения, данного в пункте 1, перечисленные термины — «место управления», «отделение», «офис» и т.д. — должны толковаться таким образом, чтобы такие места деятельности составляли постоянные представительства (ПП) только если они удовлетворяют требованиям пункта 1 и не являются местами деятельности, к которым применяется пункт 4. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.1 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.2 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.3 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.4 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.5 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

45.6 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.7 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.8 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5) 45.9 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.10 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.11 (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

46. Термин «место управления» упомянут отдельно, поскольку оно не обязательно является «офисом». Однако, если законодательство двух Договаривающихся государств не содержит понятия «место управления» как отличного от «офиса», не будет необходимости ссылаться на первый термин в их двусторонней конвенции. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

47. Подпункт f) предусматривает, что шахты, нефтяные или газовые скважины, карьеры или любое иное место добычи природных ресурсов являются постоянными представительствами (ПП).

Термин «любое иное место добычи природных ресурсов» следует толковать широко. Он включает, например, все места добычи углеводородов, как на суше, так и на шельфе. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

[ДОПОЛНЕНИЕ 2025 ГОДА: ТРАНСГРАНИЧНАЯ РАБОТА ИЗ ДОМА]

Трансграничная работа из дома или иного соответствующего места

44.1. Все чаще отдельные физические лица имеют возможность и по личным причинам предпочитают осуществлять всю или часть своей работы для предприятия одного Договаривающегося государства из места в другом Договаривающемся государстве, которое не является помещением данного предприятия (например, из своего дома или иного места проживания).

44.2. Механизмы, при которых дом или иное соответствующее место используется физическим лицом для осуществления деятельности, связанной с предпринимательской деятельностью предприятия, весьма разнообразны. Они могут варьироваться от ситуаций, когда работник периодически или регулярно работает удаленно из своего дома в одном Договаривающемся государстве для предприятия другого Договаривающегося государства (включая трансграничных маятниковых мигрантов и лиц, работающих в режиме телеработы), до ситуаций, когда физическое лицо на постоянной основе осуществляет всю свою трудовую деятельность удаленно из другой страны.

44.3. Как указано в пункте 8 выше, вопрос о наличии у предприятия постоянного представительства в Государстве должен определяться на основе конкретных фактов и обстоятельств каждого дела с учетом условий пункта 1 Статьи 5, а именно:

a) наличие «места деятельности» (place of business);

b) данное место деятельности должно быть «постоянным» (fixed), то есть должно быть привязано к конкретной географической точке и обладать определенной степенью постоянства (срока действия); и

c) деятельность предприятия должна осуществляться полностью или частично «через» это постоянное место деятельности.

44.4. В соответствии с определением в пункте 1 Статьи 5, место деятельности должно быть постоянным (fixed), чтобы образовывать постоянное представительство. Это требует как географической привязки (наличия определенного помещения или пространства), так и временного постоянства (наличия места в течение определенного непрерывного или повторяющегося периода времени, достаточного для признания его постоянным, как разъясняется в пунктах 28–34).

44.5. Пункт 4 Статьи 5 также подлежит учету в контексте деятельности, осуществляемой физическим лицом из дома или иного места. Если деятельность, осуществляемая через такое место, носит исключительно подготовительный или вспомогательный характер (например, сбор информации, ведение внутренней административной документации предприятия), постоянное представительство не возникает даже при наличии постоянного места деятельности.

44.6. Кроме того, пункт 5 Статьи 5 (агентское постоянное представительство) может применяться независимо от того, имеется ли у предприятия постоянное место деятельности в соответствии с пунктом 1. Если физическое лицо обычно заключает договоры от имени предприятия или обычно играет ключевую роль в заключении договоров, которые регулярно утверждаются предприятием без существенных изменений, постоянное представительство может возникнуть на основании пункта 5. Однако последующие пункты посвящены исключительно условиям возникновения постоянного представительства по пункту 1 Статьи 5 в контексте работы из дома.

44.7. Ключевым вопросом при оценке того, образует ли дом физического лица постоянное представительство предприятия по пункту 1, является то, находится ли такой дом «в распоряжении предприятия» (at the disposal of the enterprise). Тот факт, что физическое лицо выполняет работу для предприятия из своего дома, сам по себе автоматически не означает, что этот дом находится в распоряжении данного предприятия. Предприятие не имеет права распоряжения жильем работника только в силу трудовых отношений.

44.8. Для того чтобы место находилось в распоряжении предприятия, предприятие должно обладать определенной степенью фактического или юридического контроля над данным местом, либо требовать от работника использовать данное конкретное место для ведения своей предпринимательской деятельности. Если предприятие не требует от работника использовать его дом (например, когда предприятие предоставляет работнику постоянное офисное рабочее место в своем государстве или в соответствующем регионе, но работник по собственному желанию предпочитает работать из дома), дом работника не находится в распоряжении предприятия.

44.9. Напротив, если предприятие фактически требует от физического лица использовать его дом для ведения деятельности предприятия (например, прямо обязывая работать из дома и не предоставляя офисного пространства в случаях, когда характер работы объективно требует наличия офиса), или если у предприятия имеется коммерческая причина (commercial reason) требовать осуществления деятельности именно из этого места в другом Государстве (например, для непосредственного обслуживания местных клиентов на этой территории), то дом может рассматриваться как находящийся в распоряжении предприятия.

44.10. Наличие или отсутствие коммерческой причины для ведения деятельности из конкретного места оценивается объективно. Если нахождение физического лица в другом Государстве обусловлено исключительно его личными предпочтениями (личным выбором места жительства, семейными обстоятельствами, уровнем жизни и т.д.), и у предприятия нет коммерческой необходимости в физическом присутствии работника на территории этого Государства для ведения своей деятельности, это является веским фактором против признания дома находящимся в распоряжении предприятия.

44.11. Временной фактор также имеет решающее значение. Для признания места постоянным представительством использование дома должно носить непрерывный или регулярный характер на протяжении значительного периода времени. Случайная, нерегулярная или кратковременная работа из дома в другом Государстве (например, во время отпуска, болезни или кратковременных поездок) ни при каких обстоятельствах не приводит к возникновению постоянного представительства.

44.12. Особые соображения могут применяться к руководителям высшего звена (senior executives) и лицам, выполняющим функции ключевого управления. Если генеральный директор (CEO) или член исполнительного органа предприятия на регулярной основе принимает стратегические коммерческие решения, управляя предприятием из своего домашнего офиса в другом Государстве, такое место деятельности может свидетельствовать о ведении ключевой управленческой деятельности предприятия через данный домашний офис, что повышает вероятность признания наличия постоянного представительства (а также может затрагивать вопросы места эффективного управления).

44.13. Резюмируя вышеизложенное, дом физического лица, скорее всего, БУДЕТ признан находящимся в распоряжении предприятия и образующим постоянное представительство, если выполняются следующие совокупные условия: 1) Физическое лицо регулярно и на постоянной основе осуществляет основную предпринимательскую деятельность предприятия из своего дома; 2) Предприятие требует от физического лица использовать этот дом для своей деятельности (либо явно, либо фактически — ввиду непредоставления иного офисного помещения, когда характер обязанностей требует офиса); 3) Присутствие работника в данном Государстве обусловлено коммерческой необходимостью предприятия (например, необходимостью постоянного доступа к местному рынку, клиентам или локальным ресурсам); 4) Деятельность не подпадает под исключения подготовительного или вспомогательного характера по пункту 4 Статьи 5.

44.14. И наоборот, дом физического лица НЕ БУДЕТ признан находящимся в распоряжении предприятия и НЕ образует постоянное представительство, если: 1) Работа из дома осуществляется по личному выбору работника (для его личного удобства), в то время как работодатель предоставляет или готов предоставить рабочее место в другом месте; 2) Работодатель не требует от работника использовать его дом для взаимодействия с третьими лицами и не рекламирует адрес дома работника в качестве контактного адреса предприятия; 3) Деятельность носит временный, эпизодический или прерывистый характер; 4) Осуществляемые функции носят вспомогательный характер.

44.15. В практическом плане налоговым администрациям рекомендуется применять взвешенный подход, основанный на анализе совокупности фактов, избегая создания неоправданных налоговых барьеров для современной трансграничной мобильности рабочей силы и удаленной занятости.

44.16. Пример 1: Физическое лицо X работает разработчиком программного обеспечения в компании R, расположенной в Государстве R. По личным причинам X переезжает в Государство S и работает из своего дома в Государстве S полный рабочий день. Компания R сохраняет за X рабочее место в своем главном офисе в Государстве R и разрешает удаленную работу исключительно по просьбе X. Компания R не имеет клиентов и коммерческих интересов в Государстве S. В данном случае дом X не находится в распоряжении компании R, и у компании R не возникает постоянного представительства в Государстве S.

44.17. Пример 2: Тот же пример, но компания R решает закрыть свой офис в Государстве R и полностью переходит на удаленный режим работы («remote-first»), требуя от всех сотрудников работать из дома и выплачивая компенсацию за оборудование домашнего офиса. Если X является единственным сотрудником, и через его дом осуществляется регулярная деятельность, дом может рассматриваться как находящийся в распоряжении компании, однако необходимо дополнительно проверить, не носит ли его деятельность подготовительный характер и соблюдены ли критерии временного постоянства.

44.18. Пример 3: Физическое лицо Y является региональным менеджером по продажам компании Z (Государство Z). Компания Z нанимает Y специально для обслуживания и привлечения клиентов на рынке Государства S. Компания Z не имеет офиса в Государстве S и требует от Y проживать в Государстве S и работать из дома, встречаясь с местными клиентами. В этом случае дом Y находится в распоряжении компании Z, поскольку присутствие обусловлено коммерческой необходимостью работодателя, и через этот дом регулярно осуществляется основная деятельность компании, что образует постоянное представительство по пункту 1 (а если Y заключает договоры — то и по пункту 5).

44.19. Пример 4: Чрезвычайные обстоятельства (такие как пандемии, стихийные бедствия или политические кризисы), вынуждающие работников временно выполнять обязанности из дома в другом Государстве в силу форс-мажора или правительственных ограничений, не создают достаточной степени постоянства и коммерческой привязки, и потому не приводят к возникновению постоянного представительства.

44.20. Налоговые органы могут устанавливать практические презумпции или временные безопасные гавани (safe harbours), например, пороги по количеству дней в году (скажем, не более 50% рабочего времени в течение года), в пределах которых удаленная работа сотрудников из дома безусловно не признается создающей постоянное представительство.

44.21. Разъяснения, приведенные в пунктах 44.1–44.20, обеспечивают единообразное применение принципов постоянного представительства к гибким формам организации труда, сохраняя фундаментальный принцип о том, что для возникновения ПП предприятие должно иметь реальное коммерческое присутствие и контроль над местом деятельности в Государстве-источнике.

48. Подпункт f) относится к добыче природных ресурсов, но не упоминает разведку таких ресурсов, будь то на суше или на шельфе. Следовательно, всякий раз, когда доход от такой деятельности считается прибылью от предпринимательской деятельности, вопрос о том, осуществляется ли эта деятельность через постоянное представительство (ПП), регулируется пунктом 1. Однако, поскольку не удалось достичь единого мнения по основным вопросам распределения прав налогообложения и квалификации дохода от разведочной деятельности, Договаривающиеся государства могут договориться о включении специальных положений. Они могут, например, договориться, что предприятие Договаривающегося государства, в отношении своей деятельности по разведке природных ресурсов в месте или районе в другом Договаривающемся государстве:

a) не должно считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в этом другом Государстве; или

b) должно считаться осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство (ПП) в этом другом Государстве; или

c) должно считаться осуществляющим такую деятельность через постоянное представительство (ПП) в этом другом Государстве, если такая деятельность длится дольше определённого периода времени.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Договаривающиеся государства могут, кроме того, договориться применять к доходу от такой деятельности любые другие правила. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

Пункт 3

49. Пункт прямо предусматривает, что строительная площадка или строительный либо монтажный проект образует постоянное представительство (ПП) только в том случае, если он длится более двенадцати месяцев. Любой из этих объектов, который не соответствует этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства (ПП), даже если внутри него имеется установка, например офис или мастерская в значении пункта 2, связанная со строительной деятельностью. Однако если такой офис или мастерская используются для ряда строительных проектов и деятельность, осуществляемая в них, выходит за рамки деятельности, упомянутой в пункте 4, они будут считаться постоянным представительством (ПП), если иные условия Статьи соблюдены, даже если ни один из проектов не предполагает наличия строительной площадки или строительного либо монтажного проекта, который длится более двенадцати месяцев. В этом случае положение мастерской или офиса будет, следовательно, отличаться от положения этих площадок или проектов, ни один из которых не будет образовывать постоянного представительства (ПП), и будет важно обеспечить, чтобы постоянному представительству (ПП) относилась только прибыль, должным образом приходящаяся на функции, выполняемые через этот офис или мастерскую, с учётом активов, используемых, и рисков, принимаемых через этот офис или мастерскую. Это может включать прибыль, приходящуюся на функции, выполняемые в связи с различными строительными площадками, но только в той мере, в какой эти функции должным образом относятся к офису. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

50. Термин «строительная площадка или строительный либо монтажный проект» включает не только строительство зданий, но также строительство дорог, мостов или каналов, реконструкцию (предполагающую не простое техническое обслуживание или косметический ремонт) зданий, дорог, мостов или каналов, прокладку трубопроводов, а также земляные и дноуглубительные работы. Кроме того, термин «монтажный проект» не ограничивается монтажом, связанным со строительным проектом; он также включает монтаж нового оборудования, такого как сложная машина, в существующем здании или на открытом воздухе. Планирование и надзор на месте за возведением здания охватываются пунктом 3. Государства, желающие изменить текст пункта, чтобы прямо предусмотреть такой результат, свободны сделать это в своих двусторонних конвенциях. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

51. Двенадцатимесячный тест применяется к каждой отдельной площадке или проекту. При определении того, как долго существовала площадка или проект, не следует

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

учитывать время, ранее затраченное соответствующим подрядчиком на другие площадки или проекты, которые полностью с ним не связаны. Строительная площадка должна рассматриваться как единое целое, даже если она основана на нескольких контрактах, при условии, что она образует коммерчески и географически связанное целое. С учётом этого C (5) условия строительная площадка образует единое целое, даже если заказы были размещены несколькими лицами (например, для ряда домов). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

52. Двенадцатимесячный порог породил злоупотребления; иногда обнаруживалось, что предприятия (главным образом подрядчики или субподрядчики, работающие на континентальном шельфе или занимающиеся деятельностью, связанной с разведкой и разработкой континентального шельфа) разделяли свои контракты на несколько частей, каждая из которых охватывала период менее двенадцати месяцев и приписывалась другой компании, которая, однако, принадлежала той же группе. Помимо того, что такие злоупотребления могут, в зависимости от

обстоятельств, подпадать под применение законодательных или судебных норм по противодействию уклонению от налогообложения, эти злоупотребления также могли бы устраняться путём применения нормы по противодействию злоупотреблениям пункта 9 статьи 29, как показано в примере J в пункте 182 Комментария к статье 29. Некоторые Государства тем не менее могут пожелать прямо рассмотреть такие злоупотребления. Более того, Государствам, которые не включают пункт 9 статьи 29 в свои договоры, следует включить дополнительное положение для борьбы с разделением контрактов. Такое положение могло бы, например, быть сформулировано следующим образом: Исключительно для целей определения того, был ли превышен двенадцатимесячный период, упомянутый в пункте 3,

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

b) связанные виды деятельности осуществляются на той же строительной площадке или строительном либо монтажном проекте в течение различных периодов времени, каждый из которых превышает 30 дней, одним или несколькими предприятиями, тесно связанными с первым упомянутым предприятием, эти различные периоды времени должны быть добавлены к периоду времени, в течение которого первое упомянутое предприятие осуществляло деятельность на этой строительной площадке или строительном либо монтажном проекте. Концепция «тесно связанных предприятий», используемая в вышеуказанном положении, определена в пункте 8 Статьи (см. пункты 119–121 ниже). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

53. Для целей альтернативного положения, содержащегося в пункте 52, определение того, связаны ли виды деятельности, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого случая. Факторы, которые могут быть особенно важны для C (5) этой цели, включают:

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

— является ли заключение дополнительных контрактов с лицом логическим следствием предыдущего контракта, заключённого с этим лицом или связанными лицами;

— были бы виды деятельности охвачены единым контрактом при отсутствии соображений налогового планирования;

— является ли характер работы, предусмотренной различными контрактами, одинаковым или аналогичным;

— выполняют ли одни и те же работники деятельность по различным контрактам. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

54. Площадка существует с даты, когда подрядчик начинает свои работы, включая любые подготовительные работы, в стране, где должно быть осуществлено строительство, например, если он устанавливает проектный офис для строительства. Если предприятие (генеральный подрядчик), которое взяло на себя выполнение комплексного проекта, передаёт в субподряд все или части такого проекта другим предприятиям (субподрядчикам), период, затраченный субподрядчиком на работу на строительной площадке, должен рассматриваться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительный проект для целей определения наличия постоянного представительства (ПП) у генерального подрядчика. В этом случае площадка должна считаться находящейся в распоряжении генерального подрядчика в течение времени, затраченного на этой площадке любым субподрядчиком, если обстоятельства указывают на то, что в течение этого времени генеральный подрядчик явно имеет строительную площадку в своём распоряжении по таким причинам, как юридическое владение площадкой, контроль доступа к площадке и её использования, а также общая ответственность за происходящее в этом месте в течение этого периода. Сам субподрядчик имеет постоянное представительство (ПП) на площадке,

если его деятельность там длится более двенадцати месяцев. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

55. В общем, строительная площадка продолжает существовать до тех пор, пока работы не будут завершены или окончательно прекращены. Период, в течение которого здание или его сооружения тестируются подрядчиком или субподрядчиком, должен, следовательно, как правило, включаться в период существования строительной площадки. На практике сдача здания или сооружений заказчику обычно будет представлять собой окончание периода работ, при условии, что подрядчик

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

и субподрядчики больше не работают на площадке после её сдачи для целей завершения её строительства. Площадка не должна считаться прекратившей существование при временном прекращении работ. Сезонные или другие временные перерывы должны включаться при определении срока существования площадки. C (5) Сезонные перерывы включают перерывы, вызванные плохой погодой. Временный перерыв мог бы быть вызван, например, нехваткой материалов или трудностями с рабочей силой. Таким образом, например, если подрядчик начал работы по строительству дороги 1 мая, остановил их 1 ноября из-за плохих погодных условий или нехватки материалов, но возобновил работы 1 февраля следующего года, завершив дорогу 1 июня, его строительный проект должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП), поскольку между датой, когда он впервые приступил к работам (1 мая), и датой, когда он окончательно их завершил (1 июня следующего года), прошло тринадцать месяцев. Работы, выполняемые на площадке после завершения строительных работ в соответствии с гарантией, требующей от предприятия проведения ремонта, обычно не включались бы в первоначальный период строительства. Однако, в зависимости от обстоятельств, любые последующие работы (включая работы, выполненные по гарантии), проведённые на площадке в течение продолжительного периода времени, могут потребовать учёта для определения того, осуществляются ли такие работы через отдельное постоянное представительство (ПП). Например, если после сдачи технологически сложного строительного проекта работники подрядчика или субподрядчика остаются на строительной площадке в течение четырёх недель для обучения работников владельца, эти работы по обучению не должны считаться работами, выполненными для целей завершения строительного проекта. Вопросы, связанные с разделением контрактов с целью избежания включения последующих строительных работ в первоначальный строительный проект, рассмотрены в пункте 52 выше. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

56. В случае фискально прозрачных партнёрств двенадцатимесячный тест применяется на уровне партнёрства в отношении его собственной деятельности. Если период времени, проведённый на площадке партнёрами и работниками партнёрства, превышает двенадцать месяцев, предприятие, осуществляемое через партнёрство, будет, следовательно, считаться имеющим постоянное представительство (ПП). Каждый партнёр будет, таким образом, считаться имеющим постоянное представительство (ПП) для целей налогообложения своей доли прибыли от предпринимательской деятельности, полученной партнёрством, независимо от времени, проведённого им самим на площадке. Предположим, например, что резидент Государства A и резидент Государства B являются партнёрами в партнёрстве, учреждённом в Государстве B, которое осуществляет свою строительную деятельность на строительной площадке, расположенной в Государстве C, которая длится 10 месяцев. В то время как налоговый договор между Государствами A и C идентичен Модельной конвенции ОЭСР, пункт 3 статьи 5 договора между Государством B и Государством C предусматривает, что строительная площадка образует постоянное представительство (ПП) только в том случае, если она длится более

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

8 месяцев. В этом случае временной порог каждого договора применялся бы на уровне партнёрства, но только в отношении доли прибыли каждого партнёра, охватываемой этим договором; поскольку договоры предусматривают разные временные C (5) пороги, Государство C будет иметь право облагать налогом долю прибыли партнёрства, приходящуюся на партнёра,

который является резидентом Государства B, но не будет иметь права облагать налогом долю, приходящуюся на партнёра, который является резидентом Государства A. Это следует из того факта, что, хотя положения пункта 3 каждого договора применяются на уровне одного и того же предприятия (т.е. партнёрства), результат различается в отношении различных долей прибыли партнёрства в зависимости от временного порога договора, который применяется к каждой доле. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

57. Сама природа строительного или монтажного проекта может быть такова, что деятельность подрядчика должна непрерывно или, по крайней мере, время от времени перемещаться по мере продвижения проекта. Это было бы, например, в случае строительства дорог или каналов, дноуглубительных работ на водных путях или прокладки трубопроводов. Аналогично, если части крупного сооружения, такого как морская платформа, собираются в различных местах в пределах одной страны и перемещаются в другое место в пределах страны для окончательной сборки, это является частью единого проекта. В таких случаях тот факт, что рабочая сила не присутствует в течение двенадцати месяцев в одном конкретном месте, не имеет значения. Деятельность, осуществляемая в каждом конкретном месте, является частью единого проекта, и этот проект должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП), если в целом он длится более двенадцати месяцев. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

58. Этот пункт перечисляет ряд видов предпринимательской деятельности, которые рассматриваются как исключения из общего определения, изложенного в пункте 1, и которые при осуществлении через постоянные места деятельности не являются достаточными для того, чтобы эти места образовывали постоянные представительства (ПП). Заключительная часть пункта предусматривает, что эти исключения применяются только в том случае, если перечисленные виды деятельности носят подготовительный или вспомогательный характер. Поскольку подпункт e) применяется к любой деятельности, которая не перечислена иным образом в пункте (при условии, что такая деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер), положения пункта фактически сводятся к общему ограничению сферы действия определения постоянного представительства (ПП), содержащегося в пункте 1, и, при толковании совместно с этим пунктом, представляют собой более избирательный тест для определения того, что образует постоянное представительство (ПП). В значительной степени эти положения ограничивают определение, содержащееся в пункте 1, и исключают из его довольно широкой сферы действия ряд постоянных мест деятельности, которые, поскольку виды предпринимательской

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

деятельности, осуществляемые через эти места, являются лишь подготовительными или вспомогательными, не должны рассматриваться как постоянные представительства (ПП). Признаётся, что такое место деятельности вполне может способствовать производительности предприятия, но оказываемые им услуги настолько далеки от фактического получения прибыли, C (5) что трудно распределить какую-либо прибыль на рассматриваемое постоянное место деятельности. Более того, подпункт f) предусматривает, что комбинации видов деятельности, упомянутых в подпунктах a)–e), в одном и том же постоянном месте деятельности не должны считаться постоянным представительством (ПП), при условии, выраженном в заключительной части пункта, что общая деятельность постоянного места деятельности, вытекающая из этой комбинации, носит подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, положения пункта 4 призваны предотвратить налогообложение предприятия одного Государства в другом Государстве, если оно осуществляет в этом Государстве только деятельность чисто подготовительного или вспомогательного характера. Положения пункта 4.1 (см. ниже) дополняют этот принцип, обеспечивая, чтобы подготовительный или вспомогательный характер деятельности, осуществляемой в постоянном месте деятельности, рассматривался в свете других видов деятельности, которые представляют собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью взаимосвязанного бизнеса и которые осуществляются одним и тем же предприятием или тесно связанными предприятиями в одном и том же Государстве. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

59. Часто сложно различить виды деятельности, которые имеют подготовительный или вспомогательный характер, и те, которые его не имеют. Решающим критерием является то, образует ли деятельность постоянного места деятельности сама по себе существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Каждый отдельный случай должен рассматриваться по существу. В любом случае постоянное место деятельности, общая цель которого идентична общей цели всего предприятия, не осуществляет подготовительную или вспомогательную деятельность. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

60. Как общее правило, деятельность, имеющая подготовительный характер, — это деятельность, которая осуществляется в преддверии осуществления того, что составляет существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Поскольку подготовительная деятельность предшествует другой деятельности, она часто будет осуществляться в течение относительно короткого периода, продолжительность которого определяется характером основной деятельности предприятия. Однако это будет не всегда так, поскольку возможно осуществлять деятельность в данном месте в течение значительного периода времени в рамках подготовки к деятельности, которая осуществляется в другом месте. Если, например, строительное предприятие обучает своих работников в одном месте до того, как эти работники направляются для работы на удалённые рабочие площадки, расположенные в других странах, обучение, которое проходит в первом месте, составляет подготовительную деятельность для этого предприятия. Деятельность, которая

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

имеет вспомогательный характер, напротив, обычно соответствует деятельности, которая осуществляется для поддержки существенной и значительной части деятельности предприятия в целом, не являясь её частью. Маловероятно, что C (5) деятельность, требующая значительной доли активов или работников предприятия, могла бы считаться имеющей вспомогательный характер. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

61. Подпункты a) – e) относятся к видам деятельности, которые осуществляются для самого предприятия. Постоянное представительство (ПП) поэтому существовало бы, если бы такие виды деятельности выполнялись от имени других предприятий в том же постоянном месте деятельности. Если, например, предприятие, которое содержало офис для рекламы своих собственных продуктов или услуг, также занималось бы рекламой от имени других предприятий в этом месте, этот офис считался бы постоянным представительством (ПП) предприятия, которым он содержится. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

62. Подпункт a) относится к постоянному месту деятельности, образованному сооружениями (объектами), используемыми предприятием для хранения, демонстрации или доставки своих собственных товаров или продукции. Имеет ли деятельность, осуществляемая в таком месте деятельности, подготовительный или вспомогательный характер, должно определяться с учётом факторов, включающих общую предпринимательскую деятельность предприятия. Если, например, предприятие Государства R содержит в Государстве S очень большой склад, на котором значительное число работников работает с основной целью хранения и доставки товаров, принадлежащих предприятию, которые предприятие продаёт онлайн покупателям в Государстве S, пункт 4 не будет применяться к этому складу, поскольку деятельность по хранению и доставке, осуществляемая через этот склад, который представляет собой важный актив и требует ряда работников, составляет существенную часть бизнеса предприятия по продаже/распределению и поэтому не имеет подготовительного или вспомогательного характера. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

63. Подпункт a) охватывал бы, например, таможенный склад со специальными газовыми установками, который экспортёр фруктов из одного Государства содержит в другом Государстве исключительно для хранения фруктов в контролируемой среде во время процесса таможенного оформления в этом другом Государстве. Он также охватывал бы постоянное место деятельности, которое предприятие содержало исключительно для доставки запасных частей покупателям для машин, проданных этим покупателям. Пункт 4 не применялся бы, однако, если предприятие содержало постоянное место деятельности для доставки запасных частей покупателям для машин,

поставленных этим покупателям, и, кроме того, для технического обслуживания или ремонта таких машин, поскольку это выходило бы за рамки чистой доставки, упомянутой в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

подпункте a), и не составляло бы подготовительной или вспомогательной деятельности, поскольку эти послепродажные виды деятельности составляют существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к своим покупателям. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

64. Могут возникать вопросы относительно применения определения постоянного представительства (ПП) к таким сооружениям (объектам), как кабели или трубопроводы, которые пересекают территорию страны. Помимо того факта, что доход, получаемый владельцем или оператором таких сооружений (объектов) от их использования другими предприятиями, охватывается статьёй 6, если эти сооружения (объекты) составляют недвижимое имущество в соответствии с пунктом 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о том, применяется ли к ним подпункт a). Если эти сооружения (объекты) используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт a), который ограничен доставкой товаров или продукции, принадлежащих предприятию, использующему сооружение (объект), не будет применим в отношении владельца или оператора этих сооружений (объектов). Подпункт e) также не будет применим в отношении этого предприятия, поскольку кабель или трубопровод не используется исключительно для предприятия и его использование не носит подготовительного или вспомогательного характера с учётом характера бизнеса этого предприятия. Ситуация, однако, иная, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, который пересекает территорию страны исключительно в целях транспортировки своего собственного имущества и такая транспортировка является лишь побочной по отношению к бизнесу этого предприятия, как в случае предприятия, занимающегося переработкой нефти и владеющего и эксплуатирующего трубопровод, который пересекает территорию страны исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае подпункт a) был бы применим. Отдельный вопрос заключается в том, мог ли бы кабель или трубопровод составлять постоянное представительство (ПП) для заказчика оператора кабеля или трубопровода, т.е. предприятия, чьи данные, энергия или имущество передаются или транспортируются из одного места в другое. В таком случае предприятие лишь получает услуги по передаче или транспортировке, предоставляемые оператором кабеля или трубопровода, и не имеет кабеля или трубопровода в своём распоряжении. Как следствие, кабель или трубопровод не может считаться постоянным представительством (ПП) этого предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

65. Подпункт b) относится к содержанию запаса товаров или продукции, принадлежащих предприятию. Этот подпункт неактуален в случаях, когда запас товаров или продукции, принадлежащих предприятию, содержится другим лицом в сооружениях (объектах), эксплуатируемых этим другим лицом, и предприятие не имеет этих сооружений (объектов) в своём распоряжении, поскольку место, где содержится запас, не может поэтому быть постоянным представительством (ПП) этого предприятия. Если, например, логистическая компания эксплуатирует склад в Государстве S и непрерывно хранит на этом складе товары или продукцию

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

принадлежащие предприятию Государства R, с которым логистическая компания не является тесно связанной, склад не составляет постоянного места деятельности в распоряжении предприятия Государства R, и подпункт b) поэтому неактуален. C (5) Если, однако, этому предприятию разрешён неограниченный доступ к отдельной части склада для целей инспектирования и содержания хранящихся там товаров или продукции, подпункт b) применим, и вопрос о том, существует ли постоянное представительство (ПП), будет зависеть от того, составляют ли эти виды деятельности подготовительную или вспомогательную деятельность. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

66. Для целей применения подпунктов a) и b) не имеет значения, происходит ли хранение или доставка до или после того, как товары или продукция были проданы, при условии, что товары или продукция принадлежат предприятию, пока они находятся в соответствующем месте (например, подпункты могли бы применяться независимо от того факта, что некоторые из товаров, которые хранятся в каком-либо месте, уже были проданы, пока право собственности на эти товары переходит к покупателю только при доставке или после неё). Подпункты a) и b) также охватывают ситуации, когда сооружение (объект) используется либо запас товаров или продукции содержится для любой комбинации хранения, демонстрации и доставки, поскольку сооружения (объекты), используемые для доставки товаров, почти всегда будут также использоваться для хранения этих товаров, по крайней мере в течение короткого периода. Для целей подпунктов a) – d) слова «товары» и «продукция» относятся к материальному имуществу и не охватывали бы, например, недвижимое имущество и данные (хотя подпункты применялись бы к материальным продуктам, которые включают данные, таким как компакт-диски и DVD-диски). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

67. Подпункт c) охватывает ситуацию, когда запас товаров или продукции, принадлежащих одному предприятию, обрабатывается вторым предприятием от имени или за счёт первого упомянутого предприятия. Как объяснено в пункте 65, простое наличие товаров или продукции, принадлежащих предприятию, не означает, что постоянное место деятельности, где эти товары или продукция хранятся, находится в распоряжении этого предприятия. Если, например, запас товаров, принадлежащих RCO, предприятию Государства R, содержится подрядчиком по производству (toll-manufacturer), расположенным в Государстве S, для целей обработки этим подрядчиком по производству (toll-manufacturer), никакое постоянное место деятельности не находится в распоряжении RCO, и место, где содержится запас, не может поэтому быть постоянным представительством (ПП) RCO. Если, однако, RCO разрешён неограниченный доступ к отдельной части сооружений (объектов) подрядчика по производству (toll-manufacturer) для целей инспектирования и содержания хранящихся там товаров, подпункт c) будет применяться, и необходимо будет определить, составляет ли содержание этого запаса товаров RCO подготовительную или вспомогательную деятельность. Это будет иметь место, если RCO является всего лишь

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

дистрибьютором продуктов, произведённых другими предприятиями, поскольку в этом случае простое содержание запаса товаров для целей обработки другим предприятием не составляло бы существенной и значительной части общей деятельности RCO. В таком случае, если только не применяется пункт 4.1, пункт 4 будет C (5) считать, что постоянное представительство (ПП) не существует в отношении такого постоянного места деятельности, которое находится в распоряжении предприятия Государства R для целей содержания своих собственных товаров, подлежащих обработке подрядчиком по производству (toll-manufacturer). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

68. Первая часть подпункта d) относится к случаю, когда помещения используются исключительно для цели закупки товаров или продукции для предприятия. Поскольку это исключение применяется только в том случае, если эта деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер, оно, как правило, не будет применяться в случае постоянного места деятельности, используемого для закупки товаров или продукции, когда общая деятельность предприятия состоит в продаже этих товаров и когда закупка является основной функцией в бизнесе предприятия. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 4 в случае постоянных мест деятельности, где осуществляются закупочные виды деятельности:

— Пример 1: RCO является компанией-резидентом Государства R, которая является крупным покупателем определённого сельскохозяйственного продукта, производимого в Государстве S, который RCO продаёт из Государства R дистрибьюторам, расположенным в различных странах. RCO содержит закупочный офис в Государстве S. Работники, которые работают в этом офисе, являются опытными закупщиками, обладающими специальными знаниями об этом типе продукта и которые посещают производителей в Государстве S, определяют тип/качество продуктов в соответствии с международными стандартами (что является сложным процессом, требующим специальных навыков и знаний) и заключают различные

типы контрактов (договоров) (спотовые или форвардные) на приобретение продуктов RCO. В этом примере, хотя единственная деятельность, осуществляемая через офис, — это закупка продуктов для RCO, что является деятельностью, охватываемой подпунктом d), пункт 4 не применяется, и офис поэтому составляет постоянное представительство (ПП), поскольку эта функция закупки образует существенную и значительную часть общей деятельности RCO.

— Пример 2: RCO, компания-резидент Государства R, которая эксплуатирует ряд крупных дисконтных магазинов, содержит офис в Государстве S в течение двухлетнего периода для целей исследования местного рынка и лоббирования правительства в отношении изменений, которые позволили бы RCO учредить магазины в Государстве S. В течение этого периода работники RCO время от времени закупают расходные материалы для своего офиса. В этом примере пункт 4 применяется, поскольку подпункт f) применяется к видам деятельности, осуществляемым через офис (так как подпункты d) и e) применялись бы к закупочной, исследовательской и лоббистской деятельности, если бы каждая из них была единственной деятельностью

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

осуществляемой в офисе) и общая деятельность офиса имеет подготовительный характер. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

69. Вторая часть подпункта d) относится к постоянному месту деятельности, которое используется исключительно для сбора информации для предприятия. Предприятию часто потребуется собрать информацию, прежде чем решить, осуществлять ли и каким образом свою основную предпринимательскую деятельность в Государстве. Если предприятие делает это, не содержа постоянного места деятельности в этом Государстве, подпункт d) очевидно будет неактуален. Если, однако, постоянное место деятельности содержится исключительно для этой цели, подпункт d) будет актуален, и необходимо будет определить, выходит ли сбор информации за пределы подготовительного или вспомогательного порога. Если, например, инвестиционный фонд создаёт офис в Государстве исключительно для сбора информации о возможных инвестиционных возможностях в этом Государстве, сбор информации через этот офис будет подготовительной деятельностью. Тот же вывод был бы сделан в случае страхового предприятия, которое создаёт офис исключительно для сбора информации, такой как статистика, о рисках на конкретном рынке, и в случае бюро газеты, созданного в Государстве исключительно для сбора информации о возможных новостных сюжетах без занятия какой-либо рекламной деятельностью: в обоих случаях сбор информации будет подготовительной деятельностью. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70. Подпункт e) применяется к постоянному месту деятельности, содержащемуся исключительно для цели осуществления для предприятия любой деятельности, которая не указана прямо в подпунктах a) – d); до тех пор, пока эта деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер, это место деятельности считается не являющимся постоянным представительством (ПП). Формулировка этого подпункта делает ненужным составление исчерпывающего перечня видов деятельности, к которым может применяться пункт, причём примеры, перечисленные в подпунктах a) – d), являются лишь обычными примерами видов деятельности, охватываемых пунктом, поскольку они часто имеют подготовительный или вспомогательный характер. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

71. Примерами мест деятельности, охватываемых подпунктом e), являются постоянные места деятельности, используемые исключительно для целей рекламы или для предоставления информации, или для научных исследований, или для обслуживания патента или контракта на ноу-хау, если такая деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер. Пункт 4, однако, не применялся бы, если постоянное место деятельности, используемое для предоставления информации, не только давало бы информацию, но и предоставляло бы планы и т. п., специально разработанные для целей отдельного клиента. Он также не применялся бы, если исследовательское учреждение занималось бы производством. Аналогичным образом, когда обслуживание патентов и ноу-хау является

целью предприятия, постоянное место деятельности такого предприятия, осуществляющее такую деятельность, не может получить преимущества пункта 4. Постоянное место деятельности, которое выполняет функцию управления предприятием или даже только частью предприятия или группой концерна, не может рассматриваться как C (5) осуществляющее подготовительную или вспомогательную деятельность, поскольку такая управленческая деятельность превышает этот уровень. Если предприятие с международными разветвлениями создает так называемый «управленческий офис» в Государстве, в котором оно имеет дочерние компании, постоянные представительства, агентов или лицензиатов, и такой офис выполняет надзорные и координирующие функции в отношении всех подразделений предприятия, расположенных в соответствующем регионе, подпункт e) не будет применяться к этому «управленческому офису», поскольку функция управления предприятием, даже если она охватывает лишь определенную область операций концерна, составляет существенную часть предпринимательской деятельности предприятия и поэтому ни в коем случае не может рассматриваться как деятельность, имеющая подготовительный или вспомогательный характер в смысле пункта 4. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

72. Кроме того, когда предприятие, продающее товары по всему миру, создает офис в Государстве и сотрудники, работающие в этом офисе, принимают активное участие в переговорах по важным частям договоров о продаже товаров покупателям в этом Государстве, не заключая обычно договоров и не играя основной роли, ведущей к заключению договоров (например, участвуя в решениях, связанных с типом, качеством или количеством продуктов, охватываемых этими договорами), такая деятельность обычно будет составлять существенную часть предпринимательской деятельности предприятия и не должна рассматриваться как имеющая подготовительный или вспомогательный характер в смысле подпункта e) пункта 4. Если условия пункта 1 соблюдены, такой офис, следовательно, будет составлять постоянное представительство (ПП). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

73. Как уже упоминалось в пункте 58 выше, пункт 4 призван предусмотреть исключения из общего определения пункта 1 в отношении постоянных мест деятельности, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Поэтому согласно подпункту f) тот факт, что одно постоянное место деятельности сочетает любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) – e), сам по себе не означает, что постоянное представительство (ПП) существует. До тех пор, пока совокупная деятельность такого постоянного места деятельности носит лишь подготовительный или вспомогательный характер, постоянное представительство (ПП) должно считаться несуществующим. Такие сочетания не следует рассматривать жестко, а следует оценивать в свете конкретных обстоятельств. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

74. Если только не применяются положения об антифрагментации пункта 4.1 (см. ниже), подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие содержит несколько постоянных мест деятельности, к которым применяются подпункты a) – e), поскольку в таком случае каждое место деятельности должно C (5) рассматриваться отдельно и изолированно при решении вопроса о том, существует ли постоянное представительство (ПП). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

75. Постоянные места деятельности, к которым применяется пункт 4, не составляют постоянных представительств (ПП), пока предпринимательская деятельность, осуществляемая через эти постоянные места деятельности, ограничена видами деятельности, указанными в этом пункте. Это будет иметь место даже если договоры, необходимые для создания и ведения этой предпринимательской деятельности, заключаются теми, кто руководит местами деятельности. Заключение таких договоров этими сотрудниками не будет составлять постоянное представительство (ПП) предприятия по пункту 5, пока заключение этих договоров удовлетворяет условиям пункта 4 (см.

пункт 97 ниже). Примером было бы, когда управляющий места деятельности, в

котором осуществляются подготовительные или вспомогательные исследования, заключает договоры, необходимые для создания и поддержания этого места деятельности, как часть деятельности, осуществляемой в этом месте. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

76. Если согласно пункту 4 постоянное место деятельности считается не являющимся постоянным представительством (ПП), это исключение применяется также к отчуждению движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества места деятельности, при прекращении деятельности предприятия в этом месте (см. пункт 44 выше и пункт 2 статьи 13). Если, например, демонстрация товаров во время торговой ярмарки или выставки исключена по подпунктам a) и b), продажа этих товаров по окончании торговой ярмарки или выставки охватывается подпунктом e), поскольку такая продажа является лишь вспомогательной деятельностью. Исключение, разумеется, не применяется к продажам товаров, которые фактически не демонстрировались на торговой ярмарке или выставке. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

77. Если пункт 4 не применяется, потому что постоянное место деятельности, используемое предприятием для видов деятельности, перечисленных в этом пункте, также используется для иных видов деятельности, которые выходят за пределы подготовительного или вспомогательного характера, это место деятельности составляет единое постоянное представительство (ПП) предприятия, и прибыль, относящаяся к постоянному представительству (ПП) в отношении обоих видов деятельности, может облагаться налогом в Государстве, где это постоянное представительство (ПП) расположено. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

78. Некоторые Государства считают, что некоторые из видов деятельности, указанных в пункте 4, по своей природе являются подготовительными или вспомогательными и, чтобы обеспечить большую определённость как для налоговых администраций, так и для налогоплательщиков, придерживаются мнения, что эти виды деятельности не должны подчиняться условию о том, что они носят подготовительный или вспомогательный C (5) характер, а любые опасения относительно ненадлежащего использования этих исключений должны устраняться посредством положений пункта 4.1. Государства, разделяющие эту точку зрения, вправе изменить пункт 4 следующим образом (и могут также договориться об исключении некоторых из видов деятельности, перечисленных в подпунктах a) – d) ниже, если они считают, что эти виды деятельности должны подчиняться условию о подготовительном или вспомогательном характере в подпункте e)):

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

a) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки товаров или продукции, принадлежащих предприятию;

b) содержание запаса товаров или продукции, принадлежащих предприятию, исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки;

c) содержание запаса товаров или продукции, принадлежащих предприятию, исключительно для целей переработки другим предприятием;

d) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров или продукции или сбора информации для предприятия;

e) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления для предприятия любой деятельности, не перечисленной в подпунктах a) – d), при условии, что эта деятельность имеет подготовительный или вспомогательный характер; или

f) содержание постоянного места деятельности исключительно для любого сочетания видов деятельности, указанных в подпунктах a) – e), при условии, что общая деятельность постоянного места деятельности, возникающая в результате этого сочетания, носит

подготовительный или вспомогательный характер (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4.1

79. Цель пункта 4.1 состоит в том, чтобы воспрепятствовать предприятию или группе тесно связанных предприятий дробить целостную предпринимательскую операцию на несколько небольших операций с тем, чтобы утверждать, что каждая из них занимается лишь подготовительной или вспомогательной деятельностью. Согласно пункту 4.1 исключения, предусмотренные пунктом 4, не применяются к месту деятельности, которое в ином случае составляло бы постоянное представительство (ПП), если деятельность, осуществляемая в этом месте, и иная деятельность того же предприятия или тесно связанных

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

предприятий, осуществляемая в этом месте или в другом месте в том же Государстве, представляют собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью целостной предпринимательской операции. Для применения пункта 4.1, однако, по меньшей мере одно из мест, где осуществляются эти виды деятельности, должно составлять С (5) постоянное представительство (ПП) или, если это не так, общая деятельность, возникающая из сочетания соответствующих видов деятельности, должна выходить за пределы того, что является лишь подготовительным или вспомогательным. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

80. Положения пункта 8 применяются для определения того, является ли предприятие тесно связанным предприятием в отношении другого предприятия (см. пункты 119–121 ниже). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

81. Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 4.1:

— Пример A: RCO, банк — резидент Государства R, имеет ряд филиалов в Государстве S, которые составляют постоянные представительства (ПП). Он также имеет отдельный офис в Государстве S, где несколько сотрудников проверяют информацию, предоставленную клиентами, которые подали заявления на кредиты в этих различных филиалах. Результаты проверок, проведённых сотрудниками, направляются в головной офис RCO в Государстве R, где другие сотрудники анализируют информацию, включённую в заявления на кредиты, и предоставляют отчёты филиалам, где принимаются решения о предоставлении кредитов. В этом случае исключения пункта 4 не будут применяться к офису, поскольку другое место (то есть любой из других филиалов, где подаются заявления на кредиты) составляет постоянное представительство (ПП) RCO в Государстве S и предпринимательская деятельность, осуществляемая RCO в офисе и в соответствующем филиале, представляет собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью целостной предпринимательской операции (то есть предоставление кредитов клиентам в Государстве S).

— Пример B: RCO, компания — резидент Государства R, производит и продаёт бытовые приборы. SCO, резидент Государства S, являющийся полностью принадлежащей дочерней компанией RCO, владеет магазином, где продаёт бытовые приборы, которые приобретает у RCO. RCO также владеет небольшим складом в Государстве S, где хранит несколько крупных изделий, идентичных некоторым из тех, что демонстрируются в магазине, принадлежащем SCO. Когда клиент покупает такое крупное изделие у SCO, сотрудники SCO отправляются на склад, где принимают изделие во владение, прежде чем доставить его клиенту; право собственности на изделие приобретается SCO у RCO только когда изделие покидает склад. В этом случае

пункт 4.1 препятствует применению исключений пункта 4

к складу, и поэтому не будет необходимо определять, применяется ли пункт 4 и, в частности, подпункт a) этого пункта к складу. Условия для применения пункта 4.1 соблюдены, потому что

• SCO и RCO являются тесно связанными предприятиями;

• магазин SCO составляет постоянное представительство (ПП) SCO (определение постоянного представительства (ПП) не ограничивается ситуациями, когда резидент одного Договаривающегося государства использует или содержит постоянное место деятельности в другом С (5) Государстве; оно применяется равным образом, когда предприятие одного Государства использует или содержит постоянное место деятельности в том же самом Государстве); и

• предпринимательская деятельность, осуществляемая RCO на своём складе и SCO в своём магазине, представляет собой взаимодополняющие функции, являющиеся частью целостной предпринимательской операции (то есть хранение товаров в одном месте для целей доставки этих товаров в рамках обязательств, вытекающих из продажи этих товаров через другое место в том же Государстве). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

82. Общепризнанным принципом является то, что предприятие должно рассматриваться как имеющее постоянное представительство (ПП) в Государстве, если при определённых условиях имеется лицо, действующее за него, даже если предприятие может не иметь постоянного места деятельности в этом Государстве в смысле пунктов 1 и 2. Это положение имеет целью предоставить этому Государству право облагать налогом в таких случаях. Таким образом, пункт 5 устанавливает условия, при которых предприятие считается имеющим постоянное представительство (ПП) в отношении любой деятельности лица, действующего за него. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

83. Лицами, чья деятельность может создавать постоянное представительство (ПП) для предприятия, являются лица — независимо от того, являются ли они сотрудниками предприятия, — которые действуют от имени предприятия и при этом не осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве независимого агента, подпадающего под

пункт 6. Такие лица могут быть как физическими лицами, так и компаниями и не

обязаны быть резидентами Государства, в котором они действуют за предприятие, или иметь в нём место деятельности. Не соответствовало бы интересам международных экономических отношений предусматривать, что любое лицо, осуществляющее деятельность от имени предприятия, приводило бы к возникновению постоянного представительства (ПП) для предприятия. Такой режим должен быть ограничен лицами, которые ввиду характера своей деятельности вовлекают предприятие в определённой мере в предпринимательскую деятельность в соответствующем Государстве. Поэтому пункт 5 исходит из того, что только лица, которые обычно заключают договоры от имени предприятия или подлежащие исполнению предприятием, либо обычно играют основную роль, ведущую к заключению таких договоров, которые рутинно заключаются предприятием без существенных изменений, могут приводить к возникновению постоянного представительства (ПП) для предприятия. В таком случае действия лица от имени

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

предприятия, поскольку они приводят к заключению таких договоров и выходят за рамки простой рекламы или продвижения, достаточны для вывода о том, что предприятие участвует в предпринимательской деятельности в соответствующем С (5) Государстве. Использование термина «постоянное представительство» в этом контексте предполагает, разумеется, что заключение договоров этим лицом или как прямое следствие действий этого лица происходит неоднократно, а не лишь в единичных случаях. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

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

— лицо действует в Договаривающемся государстве от имени предприятия;

— при этом это лицо обычно заключает договоры либо обычно играет основную роль, ведущую к заключению договоров, которые рутинно заключаются предприятием без существенных изменений, и

— эти договоры либо заключаются от имени предприятия, либо касаются передачи права собственности на имущество, принадлежащее этому предприятию или на которое предприятие имеет право пользования, либо предоставления права пользования таким имуществом, либо оказания услуг этим предприятием. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

85. Однако даже если эти условия соблюдены, пункт 5 не будет применяться, если деятельность, осуществляемая лицом от имени предприятия, охватывается исключением для независимого агента пункта 6 или ограничена видами деятельности, указанными в пункте 4, которые, если бы осуществлялись через постоянное место деятельности, считались бы не создающими постоянное представительство (ПП). Это последнее исключение объясняется тем, что поскольку в силу пункта 4 содержание постоянного места деятельности исключительно для целей подготовительной или вспомогательной деятельности считается не составляющим постоянное представительство (ПП), лицо, чья деятельность ограничена такими целями, также не должно создавать постоянное представительство (ПП). Если, например, лицо действует исключительно как закупочный агент для предприятия и при этом обычно заключает договоры купли от имени этого предприятия, пункт 5 не будет применяться, даже если это лицо не является независимым от предприятия, пока такая деятельность носит подготовительный или вспомогательный характер (см. пункт 68 выше). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

86. Лицо действует в Договаривающемся государстве от имени предприятия, когда это лицо в определённой степени вовлекает предприятие в предпринимательскую деятельность в соответствующем Государстве. Так будет, например, когда агент действует за принципала, когда партнёр действует за партнёрство, когда директор действует за компанию или когда работник действует за работодателя. Нельзя сказать, что лицо

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

действует от имени предприятия, если предприятие прямо или косвенно не затрагивается действием, совершённым этим лицом. Как указано в пункте 83, лицо, действующее от имени предприятия, может быть компанией; в этом случае действия работников и директоров этой компании С (5) рассматриваются в совокупности для целей определения того, действует ли и в какой степени эта компания от имени предприятия. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

87. Формулировка «заключает договоры» сосредоточена на ситуациях, когда согласно применимому праву, регулирующему договоры, договор считается заключённым лицом. Договор может быть заключён без какого-либо активного согласования условий этого договора; так будет, например, когда применимое право предусматривает, что договор заключается вследствие того, что лицо принимает от имени предприятия предложение, сделанное третьей стороной, о вступлении в типовой договор с этим предприятием. Кроме того, согласно применимому праву договор может быть заключён в Государстве, даже если этот договор подписан за пределами этого Государства; когда, например, заключение договора является результатом принятия лицом, действующим от имени предприятия, предложения третьей стороны о вступлении в договор, не имеет значения, что договор подписан за пределами этого Государства. Кроме того, о лице, которое ведёт в Государстве переговоры по всем элементам и деталям договора таким образом, что это связывает предприятие, можно сказать, что оно заключает договор в этом Государстве, даже если этот договор подписывается другим лицом за пределами этого Государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

88. Формулировка «или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия» направлена на ситуации, когда заключение договора прямо вытекает из действий, которые лицо совершает в Договаривающемся государстве от имени предприятия, даже если согласно применимому праву договор не заключается этим лицом в этом Государстве. Хотя формулировка «заключает договоры» обеспечивает относительно хорошо известный тест, основанный на договорном праве,

было признано необходимым дополнить этот тест тестом, сосредоточенным на существенной деятельности, осуществляемой в одном Государстве, с тем чтобы охватить случаи, когда заключение договоров явно является прямым результатом этой деятельности, хотя применимые нормы договорного права предусматривают, что заключение договора происходит за пределами этого Государства. Формулировка должна толковаться в свете предмета и цели пункта 5, который состоит в том, чтобы охватить случаи, когда деятельность, осуществляемая лицом в Государстве, направлена на регулярное заключение договоров, подлежащих исполнению иностранным предприятием, то есть когда это лицо действует как торговый персонал предприятия. Главная роль, ведущая к заключению договора, поэтому, как правило, будет связана с действиями лица, которое убедило третью сторону

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

вступить в договор с предприятием. Слова «договоры, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия» разъясняют, что когда такая главная роль исполняется в этом Государстве, действия этого C (5) лица будут подпадать под сферу применения пункта 5, даже если договоры не заключаются формально в Государстве, например, когда договоры регулярно подвергаются за пределами этого Государства рассмотрению и утверждению без того, чтобы такое рассмотрение приводило к изменению ключевых аспектов этих договоров. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

89. Формулировка «обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия» поэтому применяется, когда, например, лицо запрашивает и получает (но формально не оформляет окончательно) заказы, которые направляются непосредственно на склад, с которого доставляются товары, принадлежащие предприятию, и когда предприятие регулярно утверждает эти сделки. Однако она не применяется, когда лицо лишь продвигает и рекламирует товары или услуги предприятия таким образом, который не приводит непосредственно к заключению договоров. Когда, например, представители фармацевтического предприятия активно продвигают лекарственные препараты, производимые этим предприятием, связываясь с врачами, которые впоследствии назначают эти препараты, эта маркетинговая деятельность не приводит непосредственно к заключению договоров между врачами и предприятием, так что пункт не применяется, даже если продажи этих препаратов могут значительно возрасти в результате этой маркетинговой деятельности. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

90. Ниже приводится ещё один пример, иллюстрирующий применение пункта 5. RCO, компания-резидент Государства R, распространяет различные продукты и услуги по всему миру через свои веб-сайты. SCO, компания-резидент Государства S, является дочерней компанией RCO, находящейся в полной собственности. Работники SCO направляют электронные письма, совершают телефонные звонки или посещают крупные организации с целью убедить их купить продукты и услуги RCO и поэтому отвечают за крупные счета в Государстве S; работники SCO, чьё вознаграждение частично основано на доходах, получаемых RCO от держателей этих счетов, используют свои навыки построения отношений, чтобы стараться предвосхищать потребности этих держателей счетов и убеждать их приобретать продукты и услуги, предлагаемые RCO. Когда один из этих держателей счетов убеждён работником SCO приобрести определённое количество товаров или услуг, работник указывает цену, которая будет подлежать уплате за это количество, указывает, что договор должен быть заключён онлайн с RCO до того, как товары или услуги смогут быть предоставлены RCO, и разъясняет стандартные условия договоров RCO, включая используемую RCO фиксированную структуру цен, которую работник не уполномочен изменять. Держатель счёта впоследствии заключает этот договор онлайн на обсуждённое с работником SCO количество и в соответствии с ценой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

структурой, представленной этим работником. В этом примере работники SCO играют главную роль, ведущую к заключению договора между держателем счёта и RCO, и такие договоры регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия. Тот факт, что работники SCO не могут изменять условия договоров, не означает, что заключение C

(5) договоров не является прямым результатом деятельности, которую они осуществляют от имени предприятия, поскольку убеждение держателя счёта принять эти стандартные условия является решающим элементом, ведущим к заключению договоров между держателем счёта и RCO. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

91. Формулировка подпунктов a), b) и c) обеспечивает, что пункт 5 применяется не только к договорам, которые создают права и обязательства, юридически принудительные между предприятием, от имени которого действует лицо, и третьими сторонами, с которыми заключаются эти договоры, но также к договорам, которые создают обязательства, которые фактически будут исполнены таким предприятием, а не лицом, договорно обязанным это сделать. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

92. Типичный случай, охватываемый этими подпунктами, — это когда договоры заключаются с клиентами агентом, партнёром или работником предприятия таким образом, чтобы создать юридически принудительные права и обязательства между предприятием и этими клиентами. Эти подпункты также охватывают случаи, когда договоры, заключаемые лицом, действующим от имени предприятия, не связывают юридически это предприятие с третьими сторонами, с которыми эти договоры заключаются, но являются договорами о передаче права собственности на имущество или о предоставлении права пользования имуществом, которым владеет это предприятие или которым предприятие имеет право пользоваться, либо о предоставлении услуг этим предприятием. Типичным примером были бы договоры, которые «комиссионер» (commissionnaire) заключал бы с третьими сторонами по комиссионному соглашению (commissionnaire arrangement) с иностранным предприятием, в соответствии с которым этот комиссионер действовал бы от имени предприятия, но при этом заключал бы от своего собственного имени договоры, которые не создают прав и обязательств, юридически принудительных между иностранным предприятием и третьими сторонами, даже если результаты соглашения между комиссионером и иностранным предприятием были бы таковы, что иностранное предприятие непосредственно передавало бы этим третьим сторонам право собственности или пользования имуществом, которым оно владеет или имеет право пользоваться. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

93. Ссылка на договоры «от имени» в подпункте a) не ограничивает применение подпункта договорами, которые буквально

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

заключены от имени предприятия; он может применяться, например, к определённым ситуациям, когда наименование предприятия не раскрыто в письменном договоре. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

94. Решающим условием для применения подпунктов b) и c) является то, что лицо, которое обычно заключает договоры или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, действует от имени предприятия таким образом, что части договоров, относящиеся к передаче права собственности или пользования имуществом либо к предоставлению услуг, будут исполнены предприятием, а не лицом, действующим от имени предприятия. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

95. Для целей подпункта b) не имеет значения, существовало ли соответствующее имущество или принадлежало ли оно предприятию на момент заключения договоров между лицом, действующим за предприятие, и третьими сторонами. Например, лицо, действующее от имени предприятия, вполне может продавать имущество, которое предприятие впоследствии произведёт до непосредственной доставки его клиентам. Кроме того, ссылка на «имущество» охватывает любой вид материального или нематериального имущества. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

96. Случаи, к которым применяется пункт 5, должны отличаться от ситуаций, когда лицо заключает договоры от своего собственного имени и для исполнения обязательств, вытекающих из этих договоров, получает товары или услуги от других предприятий либо организует доставку таких товаров или услуг другими предприятиями. В этих случаях лицо не действует «от имени» этих других предприятий, и договоры, заключаемые лицом, не являются ни договорами от имени

этих предприятий, ни договорами о передаче третьим сторонам права собственности или пользования имуществом, которым эти предприятия владеют или имеют право пользоваться, ни договорами о предоставлении услуг этими другими предприятиями. Когда, например, компания действует как дистрибьютор продуктов на определённом рынке и при этом продаёт клиентам продукты, которые она покупает у предприятия (включая ассоциированное предприятие), она ни действует от имени этого предприятия, ни продаёт имущество, принадлежащее этому предприятию, поскольку имущество, продаваемое клиентам, принадлежит дистрибьютору. Так обстояло бы дело и в том случае, если бы этот дистрибьютор действовал как так называемый «дистрибьютор с низким уровнем риска» (low-risk distributor) (а не, например, как агент), но только если передача права собственности на имущество, продаваемое этим «дистрибьютором с низким уровнем риска», происходила от предприятия к дистрибьютору и от дистрибьютора к клиенту (независимо от того, как долго дистрибьютор удерживал бы право собственности на продаваемый продукт), так что дистрибьютор

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

получал бы прибыль от продажи, а не вознаграждение в форме, например, комиссии. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

97. Договоры, упоминаемые в пункте 5, охватывают договоры, относящиеся к операциям, которые составляют собственно предпринимательскую деятельность предприятия. Было бы несущественно, например, если бы лицо заключало трудовые договоры для предприятия в целях содействия деятельности этого лица для предприятия или если бы лицо заключало от имени предприятия аналогичные договоры, относящиеся только к внутренним операциям. Кроме того, вопрос о том, обычно ли лицо заключает договоры или обычно играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, должен определяться на основе коммерческих реалий ситуации. Один лишь факт того, что лицо присутствовало или даже участвовало в переговорах в Государстве между предприятием и клиентом, сам по себе не будет достаточным, чтобы сделать вывод о том, что лицо заключало договоры или играло главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия. Тот факт, что лицо присутствовало или даже участвовало в таких переговорах, мог бы, однако, быть релевантным фактором при определении точных функций, выполняемых этим лицом от имени предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

98. Требование о том, что агент должен «обычно» заключать договоры или играть главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, отражает лежащий в основе статьи 5 принцип, согласно которому присутствие, которое предприятие поддерживает в Договаривающемся государстве, должно быть более чем лишь временным, если предприятие должно считаться содержащим постоянное представительство (ПП) и, таким образом, налоговое присутствие в этом Государстве. Степень и частота деятельности, необходимые для вывода о том, что агент «обычно» заключает договоры или играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия, будут зависеть от характера договоров и бизнеса принципала. Невозможно установить точный тест частоты. Тем не менее те же виды факторов, рассматриваемых в пунктах 28–30, были бы релевантны при проведении этого определения. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

99. Когда требования, изложенные в пункте 5, соблюдены, постоянное представительство (ПП) предприятия существует в той мере, в какой лицо действует за последнее, то есть не только в той мере, в какой такое лицо заключает договоры или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

играет главную роль, ведущую к заключению договоров, которые регулярно заключаются без существенных изменений со стороны предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

100. Согласно пункту 5 только те лица, которые отвечают конкретным условиям, могут создавать постоянное представительство (ПП); все прочие лица исключены. Следует, однако, иметь в виду, что пункт 5 просто предусматривает альтернативный тест того, имеет ли предприятие постоянное представительство (ПП) в Государстве. Если можно показать, что предприятие имеет постоянное представительство (ПП) в смысле пунктов 1 и 2 (с учётом положений пункта 4), нет необходимости показывать, что ответственное лицо является лицом, которое подпадало бы под пункт 5. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

101. Хотя одним из последствий пункта 5, как правило, будет то, что права и обязательства, вытекающие из договоров, к которым относится пункт, будут отнесены к постоянному представительству (ПП), возникающему в результате применения пункта (см. пункт 21 Комментария к статье 7), важно отметить, что это не означает, что вся прибыль, вытекающая из исполнения этих договоров, должна быть отнесена к постоянному представительству (ПП). Определение прибыли, относимой к постоянному представительству (ПП), возникающему в результате применения пункта 5, будет регулироваться правилами статьи 7; очевидно, это потребует, чтобы деятельность, осуществляемая другими предприятиями и остальной частью предприятия, к которому принадлежит постоянное представительство (ПП), была надлежащим образом вознаграждена, так чтобы прибыль, подлежащая отнесению к постоянному представительству (ПП) в соответствии со статьей 7, была только той прибылью, которую постоянное представительство (ПП) получило бы, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, осуществляющим деятельность, которую пункт 5 относит к этому постоянному представительству (ПП). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

102. Если предприятие Договаривающегося государства осуществляет деловые операции через независимого агента, ведущего предпринимательскую деятельность в этом качестве, оно не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в отношении этих операций, если агент действует в рамках обычного хода этой деятельности (см. пункт 83 выше). Деятельность такого агента, который представляет собой отдельное и независимое предприятие, не должна приводить к выводу о наличии постоянного представительства (ПП) иностранного предприятия. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

103. Исключение пункта 6 применяется только в случае, когда лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления предпринимательской деятельности в качестве независимого агента. Следовательно, оно не применялось бы, когда лицо действует от имени предприятия в ином качестве, например, когда работник действует от имени своего работодателя или партнёр действует от имени товарищества. Как объяснено в пункте 8.1 Комментария к статье 15, иногда трудно определить, составляют ли услуги, оказываемые физическим лицом, услуги по найму или услуги, оказываемые отдельным предприятием, и для этой цели будет актуально руководство, содержащееся в пунктах 8.2–8.28 Комментария к статье 15. Однако если физическое лицо действует от имени предприятия в ходе осуществления своей собственной предпринимательской деятельности, а не в качестве работника, применение пункта 6 по-прежнему потребует, чтобы это физическое лицо действовало в качестве независимого агента; как объяснено в пункте 111 ниже, такой независимый статус менее вероятен, если деятельность этого физического лица осуществляется исключительно или почти исключительно от имени одного предприятия или тесно связанных предприятий. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

104. Является ли лицо, действующее в качестве агента, независимым от представляемого предприятия, зависит от объёма обязательств, которые это лицо имеет перед предприятием. Если коммерческая деятельность лица для предприятия подчинена подробным указаниям или всеобъемлющему контролю со стороны предприятия, такое лицо не может рассматриваться как независимое от предприятия. Другим важным критерием будет то, несёт ли предпринимательский риск само лицо или предприятие, которое это лицо представляет. В любом случае последнее предложение пункта 6 предусматривает, что при определённых обстоятельствах лицо не должно считаться независимым агентом (см. пункты 119–121 ниже). Следующие соображения следует иметь в виду при определении того, может ли агент, к которому это последнее предложение не применяется, считаться независимым. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

105. Следует отметить, что если последнее предложение пункта 6 не применяется, поскольку дочерняя компания действует не исключительно или почти исключительно для тесно связанных предприятий, контроль, который материнская компания осуществляет над своей дочерней компанией в качестве акционера, не имеет значения при рассмотрении зависимости или независимости дочерней компании в её качестве агента материнской компании. Это соответствует правилу пункта 7 статьи 5 (см. также пункт 113 ниже). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

106. Независимый агент, как правило, будет ответственен перед своим принципалом за результаты своей работы, но не будет подвергаться существенному контролю в отношении способа выполнения этой работы. Он не будет подчиняться подробным указаниям принципала относительно ведения работы. Тот факт, что принципал полагается на специальные навыки и знания агента, является признаком независимости. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

107. Ограничения масштаба предпринимательской деятельности, которая может осуществляться агентом, очевидно влияют на объём полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют значения для зависимости, которая определяется с учётом того, в какой степени агент осуществляет свободу в ведении предпринимательской деятельности от имени принципала в пределах полномочий, предоставленных соглашением. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

108. Особенностью действия соглашения может быть то, что агент будет предоставлять принципалу существенную информацию в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой по соглашению. Само по себе это не является достаточным критерием для вывода о том, что агент является зависимым, если только информация не предоставляется в ходе получения одобрения принципала в отношении способа ведения предпринимательской деятельности. Предоставление информации, которая просто предназначена для обеспечения бесперебойного исполнения соглашения и поддержания хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

109. Другим фактором, который следует учитывать при определении независимого статуса, является число принципалов, представляемых агентом. Как указано в пункте 111, независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия на протяжении всего срока существования бизнеса или в течение длительного периода времени. Однако сам по себе этот факт не является определяющим. Все факты и обстоятельства должны быть приняты во внимание для определения того, составляет ли деятельность агента автономную предпринимательскую деятельность, осуществляемую им, в которой он несёт риск и получает вознаграждение посредством использования своих предпринимательских навыков и знаний. Если агент действует для ряда принципалов в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения предпринимательской деятельности, осуществляемой агентом, зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для контроля действий агента в ходе его предпринимательской деятельности от их имени. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

110. Нельзя сказать, что независимый агент действует в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности в качестве агента, когда он осуществляет деятельность, не связанную с этой агентской деятельностью. Если, например, компания, которая действует за свой счёт в качестве дистрибьютора для ряда компаний, также действует в качестве агента для другого предприятия, деятельность, которую компания осуществляет в качестве дистрибьютора, не будет считаться частью деятельности, которую компания осуществляет в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности в качестве агента для целей применения пункта 6. Однако деятельность, являющаяся частью обычного хода предпринимательской деятельности, которую предприятие осуществляет в качестве агента, будет включать посредническую деятельность, которая, в соответствии с обычной практикой в конкретном секторе бизнеса, иногда осуществляется в качестве агента, а иногда за свой счёт предприятия, при условии, что эта посредническая деятельность по существу неотличима друг от друга. Если, например, брокер-дилер в финансовом секторе осуществляет различные виды рыночной посреднической деятельности одинаковым образом, но, исходя из потребностей клиентов, делает это иногда в

качестве агента для другого предприятия, а иногда за свой счёт, брокер-дилер будет считаться действующим в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности в качестве агента, когда он осуществляет эти различные виды рыночной посреднической деятельности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

111. Последнее предложение пункта 6 предусматривает, что лицо не считается независимым агентом, если это лицо действует исключительно или почти исключительно для одного или нескольких предприятий, с которыми оно тесно связано. Однако это последнее предложение не означает, что пункт 6 будет применяться автоматически, когда лицо действует для одного или нескольких предприятий, с которыми это лицо не тесно связано. Пункт 6 требует, чтобы лицо осуществляло предпринимательскую деятельность в качестве независимого агента и действовало в рамках обычного хода этой деятельности. Независимый статус менее вероятен, если деятельность лица осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия (или группы предприятий, которые тесно связаны друг с другом) на протяжении всего срока существования предпринимательской деятельности этого лица или в течение длительного периода времени. Однако если лицо действует исключительно для одного предприятия, с которым оно не тесно связано, в течение короткого периода времени (например, в начале предпринимательской деятельности этого лица), возможно, что пункт 6 мог бы применяться. Как указано в пункте 109 выше, все факты и обстоятельства необходимо было бы принять во внимание для определения того, составляет ли деятельность лица осуществление предпринимательской деятельности в качестве независимого агента. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

112. Последнее предложение пункта 6 применяется только в случае, когда лицо действует «исключительно или почти исключительно» от имени тесно связанных предприятий, как определено в пункте 8. Это означает, что если деятельность лица от имени предприятий, с которыми оно не тесно связано, не представляет собой значительной части предпринимательской деятельности этого лица, такое лицо не будет квалифицироваться как независимый агент. Если, например, продажи, которые агент заключает для предприятий, с которыми он не тесно связан, составляют менее 10 процентов всех продаж, которые он заключает в качестве агента, действующего для других предприятий, такой агент должен рассматриваться как действующий «исключительно или почти исключительно» от имени тесно связанных предприятий. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

113. Правило последнего предложения пункта 6 и тот факт, что определение «тесно связанный» в пункте 8 охватывает ситуации, когда одна компания контролирует или контролируется другой компанией, никоим образом не ограничивают сферу применения пункта 7 статьи 5. Как объяснено в пункте 117 ниже, возможно, что дочерняя компания будет действовать от имени своей материнской компании таким образом, что материнская компания будет считаться имеющей постоянное представительство (ПП) согласно пункту 5; если это так, дочерняя компания, действующая исключительно или почти исключительно для своей материнской компании, не сможет воспользоваться исключением «независимого агента» пункта 6. Однако это не означает, что отношения материнской и дочерней компании устраняют требования пункта 5 и что таких отношений самих по себе могло бы быть достаточно для вывода о том, что любое из этих требований выполнено. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

114. Согласно определению термина «постоянное представительство» страховая компания одного Государства может облагаться налогом в другом Государстве в отношении своей страховой деятельности, если она имеет постоянное место деятельности по смыслу пункта 1 или если она осуществляет предпринимательскую деятельность через лицо по смыслу пункта 5. Поскольку агентства иностранных страховых компаний иногда не удовлетворяют ни одному из вышеуказанных требований, можно представить, что эти компании осуществляют крупномасштабную предпринимательскую деятельность в Государстве, не облагаясь в этом Государстве налогом на свою прибыль, возникающую от такой деятельности. Чтобы устранить эту возможность, различные конвенции, заключённые странами — членами ОЭСР до 2017 года, включают положение, которое устанавливает, что страховые компании одного Государства считаются имеющими постоянное представительство (ПП) в другом Государстве, если они собирают премии в этом другом Государстве через агента, учреждённого там, — иного, чем агент, который уже образует постоянное представительство (ПП) в силу пункта 5, — или страхуют риски, находящиеся на этой территории, через такого агента. Решение о том, следует ли включать

в конвенцию положение такого рода, будет зависеть от фактической и правовой ситуации, существующей в соответствующих Договаривающихся государствах. Кроме того, изменения пунктов 5 и 6, внесённые в 2017 году, устранили некоторые из опасений, на устранение которых направлено такое положение. Поэтому часто такое положение не будет рассматриваться. С учётом этого факта не представлялось целесообразным включать положение такого рода в Модельную конвенцию. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 7

115. Общепризнано, что существование дочерней компании само по себе не делает эту дочернюю компанию постоянным представительством (ПП) её материнской компании. Это следует из принципа, согласно которому для целей налогообложения такая дочерняя компания составляет независимое юридическое лицо. Даже тот факт, что торговля или предпринимательская деятельность, осуществляемая дочерней компанией, управляется материнской компанией, не делает дочернюю компанию постоянным представительством (ПП) материнской компании. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

116. Однако материнская компания может быть признана, согласно правилам пункта 1 или 5 Статьи, имеющей постоянное представительство (ПП) в Государстве, где дочерняя компания имеет место деятельности. Таким образом, любое пространство или помещения, принадлежащие дочерней компании, которые находятся в распоряжении материнской компании (см. пункты 10–19 выше) и которые составляют постоянное место деятельности, через которое материнская компания осуществляет свою собственную предпринимательскую деятельность, будут составлять постоянное представительство (ПП) материнской компании согласно пункту 1 с учётом пунктов 3 и 4 Статьи (см., например, пример в пункте 15 выше). Также согласно пункту 5 материнская компания будет считаться имеющей постоянное представительство (ПП) в Государстве в отношении любой деятельности, которую её дочерняя компания осуществляет для неё, если выполнены условия этого пункта (см. пункты 82–99 выше), если только не применяется пункт 6 Статьи. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

117. Те же принципы применяются к любой компании, входящей в состав многонациональной группы, так что такая компания может быть признана имеющей постоянное представительство (ПП) в Государстве, где она имеет в своём распоряжении (см. пункты 10–19 выше) и использует помещения, принадлежащие другой компании группы, или если первая компания считается имеющей постоянное представительство (ПП) согласно пункту 5 Статьи (см. пункты 82–99 выше). Однако определение существования постоянного представительства (ПП) согласно правилам пункта 1 или 5 Статьи должно производиться отдельно для каждой компании группы. Таким образом, существование в одном Государстве постоянного представительства (ПП) одной компании группы не будет иметь никакого значения для вопроса о том, имеет ли другая компания группы сама постоянное представительство (ПП) в этом Государстве. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

118. Хотя помещения, принадлежащие компании, являющейся членом многонациональной группы, могут быть предоставлены в распоряжение другой компании группы и могут, при соблюдении других условий статьи 5, составлять постоянное представительство (ПП) этой другой компании, если предпринимательская деятельность этой другой компании осуществляется через это место, важно отличать этот случай от частой ситуации, когда компания, являющаяся членом многонациональной группы, предоставляет услуги (например, управленческие услуги) другой компании группы в рамках своей собственной предпринимательской деятельности, осуществляемой в помещениях, которые не являются помещениями этой другой компании, и с использованием своего собственного персонала. В этом случае место, где предоставляются эти услуги, не находится в распоряжении последней компании, и через это место осуществляется не предпринимательская деятельность этой компании. Следовательно, это место не может считаться постоянным представительством (ПП) компании, которой предоставляются услуги. Действительно, тот факт, что собственная деятельность компании в данном месте может обеспечивать экономическую выгоду предпринимательской деятельности другой компании, не означает, что последняя компания осуществляет свою предпринимательскую деятельность через это место: очевидно, что компания, которая лишь приобретает детали, произведённые, или услуги, предоставленные другой компанией в другой стране, не имела бы постоянного представительства

(ПП) по этой причине, даже если она может получать выгоду от производства этих деталей или предоставления этих услуг. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 8

119. Пункт 8 разъясняет значение понятия лица или предприятия, «тесно связанного с предприятием», для целей Статьи и, в частности, пунктов 4.1 и 6. Это понятие следует отличать от понятия «ассоциированные предприятия», которое используется для целей статьи 9; хотя эти два понятия в определённой степени пересекаются, они не предназначены быть эквивалентными. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

120. Первая часть пункта 8 включает общее определение лица или предприятия, тесно связанного с предприятием. Она предусматривает, что лицо или предприятие является тесно связанным с предприятием, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно контролирует другое или оба находятся под контролем одних и тех же лиц или предприятий. Это общее правило охватывало бы, например, ситуации, когда лицо или предприятие контролирует предприятие в силу специального соглашения, которое позволяет этому лицу или предприятию осуществлять права, аналогичные тем, которыми оно обладало бы, если бы владело прямо или косвенно более чем 50 процентами доли фактического участия в предприятии. Как и в большинстве случаев, когда используется форма множественного числа, ссылка на «одни и те же лица или предприятия» в конце первого предложения пункта 8 охватывает случаи, когда имеется только одно такое лицо или предприятие. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

121. Вторая часть пункта 8 предусматривает, что требования определения лица или предприятия, тесно связанного с предприятием,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

автоматически выполняются при определённых обстоятельствах. Согласно этой второй части, лицо или предприятие считается тесно связанным с предприятием, если либо одно прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами доли фактического участия в другом, либо если третье лицо прямо или косвенно владеет более C (5) чем 50 процентами доли фактического участия как в лице, так и в предприятии либо в обоих предприятиях. В случае компании это условие выполняется, когда лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании или доли фактического участия в капитале компании. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Электронная коммерция

122. Велось некоторое обсуждение относительно того, может ли само по себе использование в операциях электронной коммерции компьютерного оборудования в какой-либо стране составлять постоянное представительство (ПП). Этот вопрос поднимает ряд проблем в связи с положениями Статьи. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

123. Хотя место, где автоматизированное оборудование эксплуатируется предприятием, может составлять постоянное представительство (ПП) в стране, где оно расположено (см. ниже), необходимо проводить различие между компьютерным оборудованием, которое может быть установлено в каком-либо месте таким образом, чтобы составлять постоянное представительство (ПП) при определённых обстоятельствах, и данными и программным обеспечением, которые используются этим оборудованием или хранятся на нём. Например, интернет-сайт, который представляет собой сочетание программного обеспечения и электронных данных, сам по себе не составляет материального имущества. Поэтому он не имеет местоположения, которое может составлять «место ведения бизнеса», поскольку отсутствует «объект, такой как помещения или, в определённых случаях, машины или оборудование» (см. пункт 6 выше) применительно к программному обеспечению и данным, составляющим этот веб-сайт. С другой стороны, сервер, на котором хранится веб-сайт и через который он доступен, является единицей оборудования, имеющей физическое местоположение, и такое местоположение может, таким образом, составлять «постоянное место ведения бизнеса» предприятия, которое эксплуатирует этот сервер. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

124. Различие между веб-сайтом и сервером, на котором веб-сайт хранится и используется, важно, поскольку предприятие, которое эксплуатирует сервер, может отличаться от предприятия, которое осуществляет предпринимательскую деятельность через веб- сайт. Например, обычно веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность, размещается на сервере провайдера интернет-услуг (ISP). Хотя плата, уплачиваемая ISP по таким соглашениям, может основываться на объёме дискового пространства, используемого для хранения программного обеспечения и данных

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

необходимых для веб-сайта, эти договоры, как правило, не приводят к тому, что сервер и его местоположение находятся в распоряжении предприятия (см. пункты 10–19 выше), даже если предприятие смогло определить, что его веб-сайт C (5) должен размещаться на конкретном сервере в конкретном месте. В таком случае предприятие даже не имеет физического присутствия в этом месте, поскольку веб-сайт не является материальным. В этих случаях предприятие не может считаться приобретшим место ведения бизнеса в силу такого соглашения о размещении. Однако если предприятие, осуществляющее предпринимательскую деятельность через веб- сайт, имеет сервер в своём распоряжении, например владеет (или арендует) и эксплуатирует сервер, на котором хранится и используется веб-сайт, место, где расположен этот сервер, могло бы составлять постоянное представительство (ПП) предприятия, если соблюдены иные требования Статьи. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

125. Компьютерное оборудование в данном месте может составлять постоянное представительство (ПП) только в том случае, если оно удовлетворяет требованию быть постоянным. В случае сервера имеет значение не возможность перемещения сервера, а то, перемещается ли он фактически. Для того чтобы составлять постоянное место ведения бизнеса, сервер должен быть расположен в определённом месте в течение достаточного периода времени, чтобы стать постоянным в смысле пункта 1. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

126. Другой вопрос заключается в том, можно ли считать, что предпринимательская деятельность предприятия полностью или частично осуществляется в месте, где предприятие имеет в своём распоряжении оборудование, такое как сервер. Вопрос о том, осуществляется ли предпринимательская деятельность предприятия полностью или частично через такое оборудование, необходимо рассматривать в каждом конкретном случае с учётом того, можно ли сказать, что благодаря такому оборудованию предприятие имеет в своём распоряжении объекты, где выполняются предпринимательские функции предприятия. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

127. Когда предприятие эксплуатирует компьютерное оборудование в конкретном месте, постоянное представительство (ПП) может существовать, даже если персонал этого предприятия не требуется в этом месте для эксплуатации оборудования. Присутствие персонала не является необходимым для того, чтобы считать, что предприятие полностью или частично осуществляет свою предпринимательскую деятельность в каком-либо месте, когда персонал фактически не требуется для осуществления предпринимательской деятельности в этом месте. Этот вывод применяется к электронной коммерции в той же мере, в какой он применяется в отношении иных видов деятельности, при которых оборудование работает автоматически, например автоматического насосного оборудования, используемого при разработке природных ресурсов. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

128. Другой вопрос связан с тем, что постоянное представительство (ПП) не может считаться существующим, если операции электронной коммерции, осуществляемые через компьютерное оборудование в данном месте в какой-либо стране, ограничены подготовительной или вспомогательной деятельностью, охватываемой пунктом 4. Вопрос о том, C (5) подпадают ли конкретные виды деятельности, осуществляемые в таком месте, под

пункт 4, необходимо рассматривать в каждом конкретном случае с учётом

различных функций, выполняемых предприятием через это оборудование. Примеры видов деятельности, которые, как правило, рассматривались бы как подготовительные или вспомогательные, включают:

— обеспечение канала связи — во многом подобно телефонной линии — между поставщиками и клиентами;

— рекламу товаров или услуг;

— передачу информации через зеркальный сервер в целях безопасности и эффективности;

— сбор рыночных данных для предприятия;

— предоставление информации. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

129. Однако если такие функции сами по себе составляют существенную и значительную часть предпринимательской деятельности предприятия в целом или если иные основные функции предприятия осуществляются через компьютерное оборудование, это выходило бы за рамки деятельности, охватываемой пунктом 4, и если оборудование составляло постоянное место ведения бизнеса предприятия (как обсуждалось в пунктах 123–127 выше), существовало бы постоянное представительство (ПП). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

130. Что составляет основные функции для конкретного предприятия, очевидно, зависит от характера предпринимательской деятельности, осуществляемой этим предприятием. Например, некоторые ISP занимаются эксплуатацией собственных серверов с целью размещения веб-сайтов или иных приложений для других предприятий. Для таких ISP эксплуатация их серверов в целях предоставления услуг клиентам является существенной частью их коммерческой деятельности и не может считаться подготовительной или вспомогательной. Иной пример — это предприятие (иногда именуемое «электронным ритейлером» (e-tailer)), которое осуществляет предпринимательскую деятельность по продаже продуктов через Интернет. В этом случае предприятие не занимается эксплуатацией серверов, и одного лишь факта, что оно может делать это в данном месте, недостаточно для вывода о том, что деятельность, осуществляемая в этом месте, является более чем подготовительной и вспомогательной. В таком случае необходимо изучить характер деятельности, осуществляемой в этом месте, в свете предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием. Если эта деятельность является лишь подготовительной или вспомогательной по отношению к бизнесу по продаже продуктов в Интернете (например,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

место используется для эксплуатации сервера, на котором размещён веб-сайт, который, как это часто бывает, используется исключительно для рекламы, демонстрации каталога продуктов или предоставления информации потенциальным клиентам), будет применяться пункт 4 C (5) и это место не будет составлять постоянное представительство (ПП). Если, однако, типичные функции, связанные с продажей, выполняются в этом месте (например, заключение договора с клиентом, обработка платежа и доставка продуктов выполняются автоматически через расположенное там оборудование), эта деятельность не может считаться лишь подготовительной или вспомогательной. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

131. Последний вопрос заключается в том, может ли пункт 5 применяться для признания ISP постоянным представительством (ПП). Как уже отмечалось, ISP обычно предоставляют услугу размещения веб-сайтов других предприятий на своих собственных серверах. Тогда может возникнуть вопрос о том, может ли пункт 5 применяться для признания таких ISP постоянными представительствами (ПП) предприятий, которые осуществляют электронную коммерцию через веб-сайты, эксплуатируемые через серверы, которыми владеют и которые эксплуатируют эти ISP. Хотя это могло бы иметь место в весьма необычных обстоятельствах, пункт 5, как правило, не будет применим, поскольку ISP не будут составлять агента предприятий, которым принадлежат веб-сайты, потому что они не будут заключать договоры или играть главную роль, ведущую к заключению договоров от имени этих предприятий, либо для передачи имущества, принадлежащего этим предприятиям, либо для предоставления услуг этими предприятиями, либо

потому что они будут действовать в обычном ходе предпринимательской деятельности в качестве независимого агента, о чём свидетельствует тот факт, что они размещают веб-сайты многих различных предприятий. Также ясно, что поскольку веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою предпринимательскую деятельность, сам по себе не является «лицом» в определении статьи 3, пункт 5 не может применяться для признания существования постоянного представительства (ПП) в силу того, что веб-сайт является агентом предприятия для целей этого пункта. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Налогообложение услуг

132. Совокупный эффект настоящей Статьи и статьи 7 состоит в том, что прибыль от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, не облагается налогом в первом упомянутом Государстве, если она не относится к постоянному представительству (ПП), расположенному в нём (при условии, что она не охватывается иными статьями Конвенции, которые допускали бы такое налогообложение). Этот результат, при котором такая прибыль облагается налогом только в другом Государстве, поддерживается различными соображениями политики и администрирования. Он соответствует принципу статьи 7 о том, что пока предприятие одного Государства не создаёт постоянное представительство (ПП) в другом Государстве, оно не должно считаться

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

участвующим в экономической жизни этого Государства в такой мере, что оно подпадает под налоговую юрисдикцию этого другого Государства. Кроме того, оказание услуг должно, как общее правило с учётом немногочисленных исключений для некоторых видов услуг (например, охватываемых статьями 8 и 17), рассматриваться так же, как С (5) иная предпринимательская деятельность, и, следовательно, один и тот же порог налогообложения постоянного представительства (ПП) должен применяться ко всей предпринимательской деятельности, включая оказание независимых услуг. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

133. Одним из упомянутых выше соображений администрирования является то, что расширение случаев, когда допускалось бы налогообложение у источника прибыли от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, увеличило бы бремя соблюдения требований и административное бремя для предприятий и налоговых администраций. Это было бы особенно проблематично в отношении услуг, оказываемых потребителям, не ведущим предпринимательскую деятельность, которые не нуждались бы в раскрытии налоговому органу государства источника для целей заявления вычета предпринимательских расходов. Поскольку правила, которые обычно разрабатывались для этой цели, основаны на количестве времени, проведённого в Государстве, как налоговым администрациям, так и предприятиям потребовалось бы учитывать время, проведённое в стране персоналом предприятий, оказывающих услуги, и эти предприятия сталкивались бы с риском наличия постоянного представительства (ПП) при неожиданных обстоятельствах в случаях, когда они не смогли бы заранее определить, как долго персонал будет присутствовать в конкретной стране (например, в ситуациях, когда это присутствие было бы продлено из-за непредвиденных трудностей или по просьбе клиента). Эти случаи создают особые трудности соблюдения требований, поскольку они требуют от предприятия ретроактивного соблюдения ряда административных требований, связанных с постоянным представительством (ПП). Эти опасения относятся к необходимости вести бухгалтерские книги и записи, налогообложению работников (например, необходимости производить удержания у источника в другой стране), а также к иным требованиям, не связанным с налогом на доходы. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

134. Кроме того, налогообложение у источника прибыли от услуг, оказываемых на территории Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, которое не имеет постоянного места ведения бизнеса в первом упомянутом Государстве, создавало бы трудности, касающиеся определения прибыли, подлежащей налогообложению, и взыскания соответствующего налога. В большинстве случаев предприятие не имело бы бухгалтерских записей и активов, обычно связанных с постоянным представительством (ПП), и не было бы

зависимого агента, который мог бы соблюдать требования по предоставлению информации и взысканию. Более того, хотя налогообложение прибыли от услуг, оказываемых

на их территории, является общей чертой внутреннего законодательства Государств, это не обязательно представляет собой оптимальную налоговую договорную политику. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

135. Некоторые Государства, однако, неохотно принимают принцип исключительного налогообложения в государстве резидентства услуг, которые не относятся к постоянному представительству (ПП), расположенному на их территории, но которые оказываются на этой территории. Эти Государства предлагают изменения в Статью с целью сохранения прав налогообложения у источника при определённых обстоятельствах в отношении прибыли от таких услуг. Государства, которые считают, что дополнительные права налогообложения у источника должны распределяться по договору в отношении услуг, оказываемых на их территории, опираются на различные аргументы в поддержку своей позиции. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

136. Эти Государства могут считать, что прибыль от услуг, оказываемых в данном государстве, должна облагаться налогом в этом государстве на основе общепринятых принципов политики для определения того, когда прибыль от предпринимательской деятельности должна считаться имеющей источник в пределах юрисдикции. Они считают, что с исключительной точки зрения чистого политического вопроса о том, где возникает прибыль от предпринимательской деятельности, Государство, где оказываются услуги, должно иметь право облагать налогом даже когда эти услуги не относятся к постоянному представительству (ПП) в определении статьи 5. Они отметили бы, что внутреннее законодательство многих стран предусматривает налогообложение услуг, оказываемых в этих странах, даже при отсутствии постоянного представительства (ПП) (хотя услуги, оказываемые в течение очень коротких периодов времени, на практике могут не всегда облагаться налогом). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

137. Эти Государства обеспокоены тем, что некоторые сервисные предприятия не требуют постоянного места деятельности на их территории для ведения там существенного уровня предпринимательской деятельности, и считают, что эти дополнительные права, следовательно, уместны. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

138. Кроме того, эти Государства считают, что даже если налогообложение прибыли предприятий, осуществляемых нерезидентами, которая не относится к постоянному представительству (ПП), вызывает определенные трудности, связанные с соблюдением требований и администрированием, эти трудности не оправдывают освобождение от налогообложения прибыли от всех услуг, оказываемых такими предприятиями на их территории. Сторонники этой точки зрения могут ссылаться на механизмы, которые уже существуют в некоторых Государствах для обеспечения налогообложения услуг, оказываемых в этих Государствах, но не относящихся к постоянным представительствам (такие механизмы основаны на требованиях к плательщикам-резидентам сообщать и, возможно, удерживать налог у источника с платежей нерезидентам за услуги, оказываемые в этих Государствах). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

139. Однако следует отметить, что все государства-члены согласны с тем, что Государство не должно иметь прав налогообложения у источника в отношении дохода, полученного от оказания услуг, выполняемых нерезидентом за пределами этого Государства. В соответствии с налоговыми конвенциями прибыль от продажи товаров, которые лишь импортируются резидентом страны и которые не производятся и не распространяются через постоянное представительство (ПП) в этой стране, не облагается налогом в ней, и тот же принцип должен применяться в случае услуг. Сам факт того, что плательщик вознаграждения за услуги является резидентом Государства, или что такое вознаграждение несёт постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или что результат услуг используется в пределах Государства, не составляет достаточной связи (nexus), чтобы оправдать предоставление этому Государству прав на налогообложение дохода. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

140. Ещё один фундаментальный вопрос, по которому существует общее согласие, касается определения суммы, с которой должен взиматься налог. В случае услуг, не связанных с работой по найму (и с учётом возможных исключений, таких как статья 17), должна облагаться налогом только прибыль, полученная от услуг. Таким образом, положения, которые иногда включаются в двусторонние конвенции и которые позволяют Государству облагать налогом валовую сумму вознаграждения, уплаченного за определённые услуги, если плательщик вознаграждения является резидентом этого Государства, не представляются надлежащим способом налогообложения услуг. Во-первых, поскольку эти положения не ограничиваются услугами, оказываемыми в государстве источника, они фактически позволяют Государству облагать налогом предпринимательскую деятельность, которая не осуществляется в этом Государстве. Во-вторых, эти правила допускают налогообложение валовых платежей за услуги в отличие от прибыли от них. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

141. Кроме того, государства-члены согласны с тем, что по причинам, связанным с соблюдением требований, и по иным причинам целесообразно не разрешать Государству облагать налогом прибыль от услуг, оказываемых на его территории, в определённых обстоятельствах (например, когда такие услуги предоставляются в течение очень короткого периода времени). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

142. Поэтому Комитет счёл важным ограничить обстоятельства, при которых Государства, не согласные с выводом, изложенным в пункте 132 выше, могли бы, если они того пожелают, предусмотреть, что прибыль от услуг, оказываемых на территории одного Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающегося государства, будет облагаться налогом этим Государством, даже

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

если не существовало постоянного представительства (ПП), как оно определено в статье 5, к которому эта прибыль относилась бы. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

143. Очевидно, что такое налогообложение не должно распространяться на услуги, оказываемые за пределами территории Государства, и должно применяться только к прибыли от этих услуг, а не к платежам за них. Кроме того, должен существовать минимальный уровень присутствия в Государстве, прежде чем такое налогообложение будет разрешено. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

144. Ниже приводится пример положения, которое соответствовало бы этим требованиям; Государства вольны договариваться в двустороннем порядке о включении такого положения в свои налоговые договоры: Несмотря на положения пунктов 1, 2 и 3, если предприятие Договаривающегося государства оказывает услуги в другом Договаривающемся государстве

> a) через физическое лицо, которое присутствует в этом другом Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, и более 50 процентов валовой выручки, относящейся к активной предпринимательской деятельности предприятия в течение этого периода или периодов, получены от услуг, оказанных в этом другом Государстве через это физическое лицо, или
>
> b) в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, и эти услуги оказываются для того же проекта или для связанных проектов через одно или несколько физических лиц, которые присутствуют и оказывают такие услуги в этом другом Государстве, деятельность, осуществляемая в этом другом Государстве при оказании этих услуг, считается осуществляемой через постоянное представительство (ПП) предприятия, расположенное в этом другом Государстве, если только эти услуги не ограничиваются теми, которые упомянуты в пункте 4 и которые, если бы они оказывались через постоянное место деятельности (иное, чем постоянное место деятельности, к которому применялся бы пункт 4.1), не делали бы это постоянное место деятельности постоянным представительством (ПП) согласно положениям этого пункта. Для целей настоящего пункта услуги, оказываемые физическим лицом от имени одного предприятия, не считаются оказываемыми другим предприятием через это физическое лицо, если только это

другое предприятие не осуществляет надзор, не направляет или не контролирует способ оказания этих услуг этим физическим лицом. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

145. Это альтернативное положение представляет собой расширение определения постоянного представительства (ПП), которое позволяет облагать налогом доход от услуг,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

предоставляемых предприятиями, осуществляемыми нерезидентами, но делает это в соответствии с принципами, описанными в пункте 143. Следующие пункты обсуждают различные аспекты альтернативного положения; очевидно, что эти пункты не имеют отношения к договорам, которые не включают такое положение и, следовательно, не допускают установления постоянного представительства (ПП) лишь на том основании, что условия, описанные в этом положении, были выполнены. C (5) (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

146. Это положение имеет эффект признания существования постоянного представительства (ПП) там, где оно в противном случае не существовало бы согласно определению, предусмотренному в пункте 1, и примерам пункта 2. Следовательно, оно применяется несмотря на эти пункты. Как и в случае пункта 5 Статьи, это положение предоставляет дополнительное основание, согласно которому предприятие может быть признано имеющим постоянное представительство (ПП) в Государстве; оно могло бы применяться, например, когда консультант оказывает услуги в течение длительного периода в стране, но в разных местах, которые не соответствуют условиям пункта 1 для образования одного или нескольких постоянных представительств (ПП). Если может быть показано, что предприятие имеет постоянное представительство (ПП) по смыслу пунктов 1 и 2 (с учётом положений пункта 4), применять это положение для установления постоянного представительства (ПП) не требуется. Поскольку это положение просто создаёт постоянное представительство (ПП) там, где оно в противном случае не существовало бы, оно не предоставляет альтернативного определения понятия постоянного представительства (ПП) и, очевидно, не может ограничивать сферу действия определения в пункте 1 и примеров в пункте 2. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

147. Положение также применяется несмотря на пункт 3. Таким образом, предприятие может считаться имеющим постоянное представительство (ПП) потому, что оно оказывает услуги в стране в течение периодов времени, предусмотренных в предложенном пункте, даже если различные места, где эти услуги оказываются, не образуют постоянных представительств (ПП) в соответствии с пунктом 3. Следующий пример иллюстрирует этот результат. Самозанятое физическое лицо — резидент одного Договаривающегося государства оказывает услуги и присутствует в другом Договаривающемся государстве более 183 дней в течение двенадцатимесячного периода, но его услуги оказываются в течение равных периодов времени в месте, которое не является строительной площадкой (и не связано со строительным или монтажным проектом), а также на двух несвязанных строительных площадках, каждая из которых длится менее периода времени, предусмотренного в пункте 3. В то время как пункт 3 считал бы, что две площадки не образуют постоянных представительств (ПП), предлагаемый пункт, который применяется несмотря на пункт 3, считал бы, что предприятие, осуществляемое этим лицом, имеет постоянное представительство (ПП)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

(поскольку физическое лицо является самозанятым, следует предполагать, что критерий 50 процентов валовой выручки будет выполнен в отношении его предприятия). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

148. Другим примером является крупное строительное предприятие, которое осуществляет единый строительный проект в стране. Если проект осуществляется на единой площадке, это положение не должно оказывать значительного влияния, пока период, необходимый для образования площадкой постоянного представительства (ПП), существенно не отличается от периода, необходимого для применения этого положения. Государства, желающие использовать альтернативное положение, могут поэтому пожелать рассмотреть возможность ссылки на одни и

те же периоды времени в этом положении и в пункте 3 статьи 5; если в альтернативном положении используется более короткий период, это на практике уменьшит сферу применения пункта 3. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

149. Однако ситуация может отличаться, если проект или связанные проекты осуществляются в разных частях страны. Если отдельные площадки, на которых осуществляется единый проект, не длятся достаточно долго, чтобы каждая из них образовала постоянное представительство (ПП) (см., однако, пункт 57 выше), постоянное представительство (ПП) всё равно будет считаться существующим, если условия альтернативного положения выполнены. Этот результат согласуется с целью положения, которая состоит в том, чтобы подвергать налогообложению в государстве источника иностранные предприятия, присутствующие в стране в течение достаточно длительного периода времени, несмотря на то, что их присутствие в каком-либо конкретном месте в этой стране недостаточно длительно, чтобы сделать это место постоянным местом деятельности предприятия. Однако некоторые Государства могут считать, что пункт 3 должен иметь преимущественную силу над альтернативным положением, и могут пожелать соответственно изменить положение. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

150. Предложенный пункт применяется только к услугам. Таким образом, другие виды деятельности, которые не являются услугами, исключаются из сферы его действия. Например, этот пункт не применялся бы к иностранному предприятию, которое осуществляет рыболовную деятельность в территориальных водах Государства и получает доходы от продажи своего улова (однако в некоторых договорах такие виды деятельности, как рыболовство и добыча нефти, могут регулироваться специальными положениями). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

151. Положение применяется к услугам, оказываемым предприятием. Таким образом, услуги должны предоставляться предприятием третьим сторонам. Очевидно, что это положение не могло бы привести к тому, что предприятие считалось бы имеющим постоянное представительство (ПП) лишь потому, что услуги предоставляются этому предприятию. Например, услуги могут предоставляться физическим лицом своему работодателю без того, чтобы этот работодатель оказывал какие-либо услуги (например, работник, который оказывает производственные услуги предприятию, продающему произведённые товары). Другим примером может быть случай, когда сотрудники одного предприятия оказывают услуги в одной стране ассоциированному предприятию под подробными указаниями и тесным надзором последнего предприятия; в этом случае, предполагая, что данные услуги не предназначены для какой-либо третьей стороны, последнее предприятие само не оказывает никаких услуг, к которым могло бы применяться это положение. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

152. Кроме того, положение применяется только к услугам, которые оказываются в Государстве иностранным предприятием. Не имеет значения, предоставляются ли соответствующие услуги резиденту Государства; важно то, что услуги оказываются в Государстве через физическое лицо, присутствующее в этом Государстве. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

153. Альтернативное положение не указывает, что услуги должны предоставляться «через сотрудников или иной персонал, нанятый предприятием», — фраза, которая иногда встречается в двусторонних договорах. Оно просто предусматривает, что услуги должны оказываться предприятием. Как поясняется в пункте 39 выше, предпринимательская деятельность предприятия (которая в контексте этого пункта включала бы услуги, оказываемые в Договаривающемся государстве) «осуществляется предпринимателем или лицами, находящимися в трудовых отношениях с предприятием (персоналом). Этот персонал включает сотрудников и других лиц, получающих указания от предприятия (например, зависимых агентов)». Для целей альтернативного положения физические лица, через которые предприятие оказывает услуги, будут, следовательно, физическими лицами, упомянутыми в пункте 39, с учётом исключения, включённого в последнее предложение этого положения (см. пункт 164 ниже). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

154. Альтернативное положение будет применяться в двух различных наборах обстоятельств. Подпункт a) рассматривает длительность присутствия физического лица, через которое предприятие получает большую часть своих доходов, способом, аналогичным подпункту a)

пункта 2 статьи 15; подпункт b) рассматривает длительность деятельности физических лиц, через которых оказываются услуги. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

155. Подпункт a) касается главным образом ситуации предприятия, осуществляемого одним физическим лицом. Однако он также охватывает случай предприятия, которое в соответствующий период или периоды получает большую часть своих доходов от услуг, предоставляемых одним физическим лицом. Такое расширение необходимо, чтобы избежать различного подхода между, например, случаем, когда услуги предоставляются физическим лицом, и случаем, когда аналогичные услуги предоставляются компанией, все акции которой принадлежат единственному сотруднику этой компании. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

156. Этот подпункт может применяться в различных ситуациях, когда предприятие оказывает услуги через физическое лицо, например, когда услуги оказываются индивидуальным частным предприятием, партнёром партнерства, сотрудником компании и т.д. Основные условия заключаются в том, что

— физическое лицо, через которое оказываются услуги, присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, и

— более 50 процентов валовой выручки, относящейся к активной предпринимательской деятельности предприятия в течение периода или периодов присутствия, получены от услуг, оказанных в этом Государстве через это физическое лицо. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

157. Первое условие относится к дням присутствия физического лица. Поскольку формулировка идентична формулировке подпункта a) пункта 2 статьи 15, принципы, применимые к исчислению дней присутствия для целей этого последнего подпункта, также применимы к исчислению дней присутствия для целей предложенного пункта. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

158. Для целей второго условия, согласно которому более 50 процентов валовых доходов, относящихся к активной предпринимательской деятельности предприятия в течение соответствующего периода или периодов, должны быть получены от услуг, оказанных в этом Государстве через это физическое лицо, валовые доходы, относящиеся к активной предпринимательской деятельности предприятия, представляют собой то, что предприятие взыскало или должно было взыскать за свою активную предпринимательскую деятельность, независимо от того, когда произойдет фактическое выставление счета или от правил национального законодательства относительно того, когда такие доходы должны учитываться для целей налогообложения. Такая активная предпринимательская деятельность не ограничивается деятельностью, связанной с оказанием услуг. Валовые доходы, относящиеся к «активной предпринимательской деятельности», явно исключают доходы от пассивной инвестиционной деятельности, включая, например, получение процентов и дивидендов от инвестирования избыточных средств. Однако Государства могут предпочесть использовать иной критерий, такой как «50 процентов прибыли от предпринимательской деятельности предприятия в течение этого периода или периодов получено от услуг» или «услуги составляют наиболее важную часть предпринимательской деятельности предприятия», чтобы определить предприятие, которое получает большую часть своих доходов от услуг, оказанных физическим лицом на их территории. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5)

159. Следующие примеры иллюстрируют применение подпункта a) (при условии, что альтернативное положение было включено в договор между Государствами R и S):

— Пример 1: W, резидент Государства R, является консультантом, которая осуществляет свою предпринимательскую деятельность от собственного имени (т.е. это предприятие является индивидуальным предпринимателем). В период со 2 февраля 00 г. по 1 февраля 01 г. она находится в Государстве S в течение одного или нескольких периодов общей продолжительностью 190 дней, и в течение этого периода все доходы от ее предпринимательской деятельности получены от услуг, которые она оказывает в Государстве S. Поскольку в данной ситуации применяется подпункт a), считается, что эти услуги оказываются через постоянное представительство (ПП) в Государстве S.

— Пример 2: X, резидент Государства R, является одним из двух акционеров и сотрудников XCO, компании-резидента Государства R, предоставляющей инженерные услуги. В период с 20 декабря 00 г. по 19 декабря 01 г. X находится в Государстве S в течение одного или нескольких периодов общей продолжительностью 190 дней, и в течение этого периода 70 процентов всех валовых доходов XCO, относящихся к активной предпринимательской деятельности, получены от услуг, которые X оказывает в Государстве S. Поскольку в данной ситуации применяется подпункт a), считается, что эти услуги оказываются через постоянное представительство (ПП) XCO в Государстве S.

— Пример 3: X и Y, являющиеся резидентами Государства R, являются двумя партнерами X&Y, товарищества, учрежденного в Государстве R, которое оказывает юридические услуги. Для целей налогообложения Государство R рассматривает товарищества как прозрачные структуры (transparent entities). В период с 15 июля 00 г. по 14 июля 01 г. Y находится в Государстве S в течение одного или нескольких периодов общей продолжительностью 240 дней, и в течение этого периода 55 процентов всех сборов X&Y, относящихся к активной предпринимательской деятельности X&Y, получены от услуг, которые Y оказывает в Государстве S. В данной ситуации применяется подпункт a), и для целей налогообложения X и Y услуги, оказываемые Y, считаются оказываемыми через постоянное представительство (ПП) в Государстве S.

— Пример 4: Z, резидент Государства R, является одним из 10 сотрудников ACO, компании-резидента Государства R, предоставляющей бухгалтерские услуги. В период с 10 апреля 00 г. по 9 апреля 01 г. Z находится в Государстве S в течение одного или нескольких периодов общей продолжительностью 190 дней, и в течение этого периода 12 процентов всех валовых доходов ACO, относящихся к ее активной предпринимательской деятельности, получены от услуг, которые Z оказывает в Государстве S. В данной ситуации подпункт a) не применяется, и, если только подпункт b) не применяется к ACO, альтернативное положение не будет считать, что ACO имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве S. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5)

160. Подпункт b) рассматривает ситуацию, когда предприятие оказывает услуги в Договаривающемся государстве в связи с конкретным проектом (или связанными проектами) и осуществляет их через одно или несколько физических лиц в течение значительного периода. Период или периоды, упомянутые в подпункте, применяются в отношении предприятия, а не физических лиц. Следовательно, не требуется, чтобы одно и то же физическое лицо или одни и те же физические лица оказывали услуги и присутствовали в течение всех этих периодов. До тех пор, пока в данный день предприятие оказывает свои услуги через по крайней мере одно физическое лицо, которое это делает и присутствует в Государстве, этот день будет включен в период или периоды, упомянутые в подпункте. Однако очевидно, что этот день будет считаться одним днем, независимо от того, сколько физических лиц оказывают такие услуги для предприятия в течение этого дня. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

161. Ссылка на «предприятие, ... оказывающее эти услуги для того же проекта» должна толковаться с точки зрения предприятия, предоставляющего услуги. Таким образом, предприятие может иметь два различных проекта по оказанию услуг одному клиенту (например, предоставление налоговых консультаций и проведение обучения в области, не связанной с налогами), и хотя они могут быть связаны с одним проектом клиента, не следует считать, что услуги оказываются для того же проекта. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

162. Ссылка на «связанные проекты» призвана охватывать случаи, когда услуги предоставляются в контексте отдельных проектов, осуществляемых предприятием, но эти проекты имеют коммерческую связность (см. пункты 24 и 25 выше). Определение того, связаны ли проекты, будет зависеть от фактов и обстоятельств каждого случая, но факторы, которые обычно будут релевантны для этой цели, включают:

— покрываются ли проекты единым генеральным контрактом;

— если проекты покрываются различными контрактами, были ли эти различные контракты заключены с одним и тем же лицом или со связанными лицами, и можно ли было

обоснованно ожидать заключения дополнительных контрактов при заключении первого контракта;

— является ли характер работы, предусмотренной в рамках различных проектов, одинаковым;

C (5)

— оказывают ли одни и те же физические лица услуги в рамках различных проектов. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

163. Подпункт b) требует, чтобы в течение соответствующих периодов предприятие оказывало услуги через физических лиц, которые оказывают такие услуги в этом другом Государстве. Для этой цели период, в течение которого физические лица оказывают услуги, означает период, в течение которого услуги фактически предоставляются, что обычно соответствует рабочим дням этих физических лиц. Предприятие, которое соглашается держать персонал в готовности на случай, если клиенту понадобятся услуги такого персонала, и взимает с клиента плату за готовность такого персонала, оказывает услуги через соответствующих физических лиц, даже если они бездействуют в рабочие дни, когда они остаются в готовности. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

164. Как указано в пункте 153 выше, для целей альтернативного положения физическими лицами, через которых предприятие оказывает услуги, будут физические лица, упомянутые в пункте 39 выше. Однако, если физическое лицо оказывает услуги от имени одного предприятия, исключение, включенное в последнее предложение положения, поясняет, что услуги, оказываемые этим физическим лицом, будут учитываться для другого предприятия только в том случае, если работа этого физического лица осуществляется под надзором, руководством или контролем последнего упомянутого предприятия. Так, например, если компания, которая по договору согласилась оказывать услуги третьим лицам, предоставляет эти услуги через сотрудников отдельного предприятия (например, предприятия, предоставляющего услуги аутсорсинга), услуги, оказываемые через этих сотрудников, не будут учитываться для целей применения подпункта b) к компании, заключившей договор на оказание услуг третьим лицам. Это правило применяется независимо от того, является ли отдельное предприятие ассоциированным с компанией, заключившей договор, или независимым от нее. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

165. Следующие примеры иллюстрируют применение подпункта b) (при условии, что альтернативное положение было включено в договор между Государствами R и S):

— Пример 1: X, компания-резидент Государства R, договорилась с компанией Y о проведении геологических исследований в различных местах в Государстве S, где компания Y владеет правами на разведку. В период с 15 мая 00 г. по 14 мая 01 г. эти исследования проводятся в течение 185 рабочих дней сотрудниками X, а также самозанятыми лицами, которым X передала часть работы по субподряду, но которые работают под руководством, надзором или контролем X. Поскольку в данной ситуации применяется подпункт b), считается, что эти услуги оказываются

C (5) через постоянное представительство (ПП) X в Государстве S.

— Пример 2: Y, резидент Государства T, является одним из двух акционеров и сотрудников WYCO, компании-резидента Государства R, предоставляющей услуги по обучению. В период с 10 июня 00 г. по 9 июня 01 г. Y оказывает услуги в Государстве S по договору, который WYCO заключила с компанией-резидентом Государства S для обучения сотрудников этой компании. Эти услуги оказываются в Государстве S в течение 185 рабочих дней. В течение периода присутствия Y в Государстве S доходы от этих услуг составляют 40 процентов валовых доходов WYCO от ее активной предпринимательской деятельности. Хотя подпункт a) не применяется в данной ситуации, подпункт b) применяется, и считается, что эти услуги оказываются через постоянное представительство (ПП) WYCO в Государстве S.

— Пример 3: ZCO, резидент Государства R, передала на аутсорсинг компании OCO, которая является резидентом Государства S, техническую поддержку, которую она предоставляет по телефону своим клиентам. OCO управляет колл-центром для ряда компаний, подобных ZCO. В период с 1 января 00 г. по 31 декабря 00 г. сотрудники OCO оказывают техническую поддержку различным клиентам ZCO. Поскольку сотрудники OCO не находятся под

надзором, руководством или контролем ZCO, для целей подпункта b) нельзя считать, что ZCO оказывает услуги в Государстве S через этих сотрудников. Кроме того, хотя услуги, предоставляемые сотрудниками OCO различным клиентам ZCO, схожи, они предоставляются по различным контрактам, заключенным ZCO с несвязанными клиентами: следовательно, эти услуги нельзя считать оказанными для того же или связанных проектов. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

166. 183-дневные пороговые значения, предусмотренные в альтернативном положении, могут привести к тому же типу злоупотреблений, которые описаны в пункте 52 выше. Как указано в этом пункте, помимо того, что такие злоупотребления могут, в зависимости от обстоятельств, подпадать под действие законодательных или судебных правил противодействия уклонению, эти злоупотребления также могут быть устранены путем применения правила о противодействии злоупотреблениям пункта 9 статьи 29. Однако некоторые Государства могут предпочесть бороться с ними путем включения специального положения в Статью. Такое положение может быть сформулировано следующим образом: Для целей пункта [x], если предприятие Договаривающегося государства, оказывающее услуги в другом Договаривающемся государстве, в течение определенного периода времени тесно связано с другим предприятием, которое оказывает по существу аналогичные услуги в этом другом Государстве для того же проекта или для связанных проектов через одно или несколько физических лиц, которые в течение этого периода присутствуют и оказывают такие услуги в этом Государстве, то первое

C (5) упомянутое предприятие считается в течение этого периода времени оказывающим услуги в другом Государстве для того же проекта или для связанных проектов через этих физических лиц. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

167. Согласно этому положению, деятельность, осуществляемая в другом Государстве физическими лицами, упомянутыми в подпункте a) или b), посредством которой услуги оказываются предприятием в течение периода или периодов, упомянутых в этих подпунктах, считается осуществляемой через постоянное представительство (ПП), которое предприятие имеет в этом другом Государстве. Следовательно, считается, что предприятие имеет постоянное представительство (ПП) в этом другом Государстве для целей всех положений Конвенции (включая, например, пункт 5 статьи 11 и пункт 2 статьи 15), а прибыль, полученная от деятельности, осуществляемой в другом Государстве при оказании этих услуг, относится к этому постоянному представительству (ПП) и, следовательно, подлежит налогообложению в этом Государстве в соответствии со статьей 7. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

168. Признавая, что деятельность, осуществляемая при оказании соответствующих услуг, ведется через постоянное представительство (ПП), которое предприятие имеет в Договаривающемся государстве, данное положение допускает применение статьи 7 и, следовательно, налогообложение этим Государством прибыли, относящейся к этой деятельности. Как правило, важно обеспечить, чтобы облагалась налогом только прибыль, полученная от деятельности, осуществляемой при оказании услуг; хотя могут быть определенные исключения, это нанесло бы ущерб трансграничной торговле услугами, если бы платежи, полученные за эти услуги, облагались налогом независимо от прямых или косвенных расходов, понесенных для целей оказания этих услуг. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

169. Это альтернативное положение не будет применяться, если оказываемые услуги ограничиваются теми, которые упомянуты в пункте 4 статьи 5, и которые, будучи оказанными через постоянное место деятельности, не сделали бы это постоянное место деятельности постоянным представительством (ПП) согласно положениям этого пункта. Поскольку положение относится к оказанию услуг предприятием, и это не будет охватывать услуги, предоставляемые самому предприятию, большинство положений пункта 4, по-видимому, не будут иметь отношения. Однако может быть, что оказываемые услуги носят исключительно подготовительный или вспомогательный характер (например, предоставление информации потенциальным клиентам, когда это является лишь подготовкой к ведению обычной предпринимательской деятельности предприятия; см. пункт 71 выше), и в этом случае логично не считать, что оказание этих услуг будет представлять собой постоянное представительство (ПП). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (5) Замечания к Комментарию

170. В отношении пункта 64 Германия оставляет за собой право на изложение своей позиции относительно того, может ли и при каких обстоятельствах приобретение права распоряжения пропускной способностью трубопроводов или мощностью технических установок, линий и кабелей для передачи электроэнергии или связи (включая распространение радио- и телевизионных программ), принадлежащих несвязанной третьей стороне, привести к распоряжению трубопроводом, кабелем или линией в качестве постоянного места деятельности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

171. В отношении пункта 104 Мексика считает, что принцип «вытянутой руки» также должен учитываться при определении того, является ли агент независимым для целей пункта 6 Статьи, и желает, при необходимости, добавить формулировку в свои конвенции, чтобы уточнить, что именно так следует толковать этот пункт. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

172. Германия, касательно третьего предложения пункта 50, придерживается мнения, что предпринимательская деятельность, ограниченная планированием и надзором на месте строительства над строительным проектом, может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если она соответствует требованиям, указанным в пункте 1 статьи 5. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

173. Италия и Португалия считают существенным учитывать, что — независимо от значения, придаваемого третьему предложению пункта 2 — в отношении метода расчета налогов национальные системы не затрагиваются новой формулировкой модели, т.е. исключением статьи 14. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

174. Чешская Республика выразила ряд разъяснений и оговорок по докладу о «Вопросах, возникающих в соответствии со статьей 5 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues Arising Under Article 5 of the OECD Model Tax Convention»). В частности, Чешская Республика не согласна с толкованием, упомянутым в пунктах 24 (первая часть пункта) и 25 (первая часть пункта). Согласно её политике, эти примеры также могли бы рассматриваться как образующие постоянное представительство, если услуги оказываются на её территории в течение существенного периода времени. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

175. Что касается пункта 50, Чешская Республика придерживается более узкого толкования термина «монтажный проект» и поэтому ограничивает его монтажом и сборкой, связанными со строительным проектом. Кроме того, Чешская Республика придерживается толкования, согласно которому надзорная деятельность будет C (5) автоматически охватываться пунктом 3 статьи 5 только в том случае, если она осуществляется строительным подрядчиком. В противном случае она будет охватываться им, но только если она прямо упомянута в этом специальном положении. В случае монтажного проекта, не связанного со строительным проектом, а также в случае, когда надзорная деятельность осуществляется предприятием, иным чем строительный подрядчик, и она прямо не упомянута в пункте 3 статьи 5, такая деятельность автоматически подпадает под правила, касающиеся налогообложения дохода, полученного от оказания других услуг. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

176. В отношении пунктов 122–131 Соединённое Королевство придерживается мнения, что сервер, используемый электронным ритейлером (e-tailer), сам по себе или вместе с веб-сайтами, как таковой не мог бы составлять постоянное представительство. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

177. Чили и Греция не придерживаются всех толкований в пунктах 122–131. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

178. Германия не согласна с толкованием «примера с художником» в пункте 17, которое она считает несовместимым с принципом, изложенным в первом предложении пункта 12, и поэтому не порождающим постоянное представительство в соответствии с пунктом 1 статьи 5 Модельной конвенции. Что касается примера, описанного в пункте 25, Германия потребовала бы, чтобы консультант имел используемые офисы в своём распоряжении, помимо его простого присутствия во время учебной деятельности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

179. Германия оставляет за собой позицию относительно сферы и пределов применения руководства во втором предложении пункта 28 и в пунктах 29 и 30, придерживаясь мнения, что для допущения существования постоянного места деятельности необходимая степень постоянства требует определённого минимального периода присутствия в течение соответствующего года, независимо от периодического или иного характера деятельности. Германия, в частности, не согласна с критерием экономической связи — как описано в первом предложении пункта 30 — для обоснования исключения из требований к квалифицирующему присутствию и продолжительности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

180. Германия, что касается пункта 98 (со ссылкой на пункты 83 и 28–30), придаёт повышенное значение требованию минимальной продолжительности представления предприятия по пункту 5 статьи 5 Модельной конвенции при отсутствии резидентства и/или постоянного места деятельности агента в государстве источника. Поэтому в этих случаях Германия придерживается особенно узкого подхода к применимости факторов, упомянутых в пунктах 28–30. С (5) (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

181. Италия желает разъяснить, что в отношении пунктов 97, 116, 117 и 118 её судебная практика не должна игнорироваться при толковании дел, подпадающих под указанные выше пункты. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

182. Мексика и Португалия желают оставить за собой право не следовать позиции, выраженной в пунктах 122–131. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

183. Турция оставляет за собой позицию относительно того, составляют ли и при каких обстоятельствах виды деятельности, упомянутые в пунктах 122–131, постоянное представительство. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

184. Финляндия и Швеция считают, что когда Государство выбирает включить в конвенцию альтернативную версию пункта 4 статьи 5, приведённую в пункте 78 Комментария, нет необходимости также включать в конвенцию пункт 4.1 статьи 5. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

185. Германия оставляет за собой позицию относительно применения первого предложения пункта 9. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

186. Греция не придерживается всех толкований в пункте 45. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки по Статье

187. Соединённые Штаты оставляют за собой право следовать редакциям пунктов 5 и 6 в том виде, в каком они существовали до обновления Модельной налоговой конвенции 2017 года. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 1

188. Австралия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Государстве, если оно осуществляет деятельность, связанную с природными ресурсами, или эксплуатирует существенное оборудование в этом Государстве с определённой степенью С (5) непрерывности, либо если лицо — действующее в этом Государстве от имени предприятия — производит или перерабатывает в этом Государстве товары или изделия, принадлежащие предприятию. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

189. Учитывая особые проблемы применения положений Модельной конвенции к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанной с этим деятельности, Канада, Дания, Ирландия, Латвия, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в

специальную статью положения, относящиеся к такой деятельности. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

190. Чили оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство при определённых обстоятельствах, когда оказываются услуги. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

191. Чешская Республика и Словацкая Республика, соглашаясь с требованием «постоянного места деятельности» пункта 1, оставляют за собой право предлагать в двусторонних переговорах специальные положения, разъясняющие применение этого принципа к договорённостям об оказании услуг в течение существенного периода времени. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

192. Греция оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Греции, если предприятие осуществляет планирование, надзорную или консультационную деятельность в связи со строительной площадкой или строительным либо монтажным проектом продолжительностью более шести месяцев, если научное оборудование или машины используются в Греции более трёх месяцев предприятием при разведке или добыче природных ресурсов, либо если предприятие осуществляет более одного отдельного проекта, каждый из которых длится менее шести месяцев, в течение одного и того же периода времени (то есть в пределах календарного года). (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

193. Греция оставляет за собой право включить специальные положения, относящиеся к деятельности на шельфе. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

194. Эстония и Мексика оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих другие виды деятельности независимого характера, если они

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

присутствуют в этих Государствах в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

195. Новая Зеландия оставляет за собой право включить положения, согласно которым постоянное представительство считается существующим, если более шести месяцев предприятие осуществляет деятельность, связанную с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов, либо использует или сдаёт в аренду существенное оборудование. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

196. Турция оставляет за собой право рассматривать лицо как имеющее постоянное представительство в Турции, если лицо оказывает профессиональные услуги и осуществляет другие виды деятельности независимого характера, включая планирование, надзорную или консультационную деятельность, с определённой степенью непрерывности либо непосредственно, либо через работников отдельного предприятия. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

197. Латвия оставляет за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другие виды деятельности независимого характера, имеющим постоянное представительство, если это лицо присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

198. Канада, Чили и Израиль оставляют за собой право в подпункте 2 f) заменить слова «добычи» словами «относящиеся к разведке или эксплуатации». (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

199. Греция оставляет за собой право включить пункт 2 статьи 5 в редакции Проекта конвенции 1963 года. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

200. Греция и Мексика оставляют за собой право в подпункте 2 f) заменить слова «добычи» словами «относящиеся к добыче, разведке или эксплуатации». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

201. Австралия, Чили, Греция, Корея, Новая Зеландия, Португалия и Турция оставляют за собой позиции по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

строительный либо монтажный проект, который длится более шести месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (5)

202. Австралия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Государстве, если оно осуществляет в этом Государстве надзорную или консультационную деятельность более 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде в связи со строительной площадкой или строительным либо монтажным проектом в этом Государстве. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

203. Корея оставляет за собой позицию с тем, чтобы иметь возможность облагать налогом предприятие, которое осуществляет надзорную деятельность более шести месяцев в связи со строительной площадкой или строительным либо монтажным проектом продолжительностью более шести месяцев. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

204. Словения оставляет за собой право включить связанные надзорные или консультационные виды деятельности в пункт 3 Статьи. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

205. Мексика и Словацкая Республика оставляют за собой право облагать налогом предприятие, которое осуществляет надзорную деятельность более шести месяцев в связи со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

206. Мексика и Словацкая Республика оставляют за собой позиции по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект, который длится более шести месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

207. Польша и Словения оставляют за собой право заменить «строительный или монтажный проект» на «строительный, сборочный или монтажный проект». (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

208. Португалия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Португалии, если предприятие осуществляет деятельность, состоящую в планировании, надзоре, консультировании, любой вспомогательной работе или любой иной деятельности в связи со строительной площадкой или строительным либо монтажным проектом продолжительностью более шести месяцев, если такая деятельность или работа также длится более шести месяцев. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

209. Соединённые Штаты оставляют за собой право добавить «буровую установку или судно, используемые для разведки природных ресурсов» к видам деятельности, охватываемым двенадцатимесячным пороговым тестом в пункте 3. C (5) (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

210. Чили оставляет за собой право изменить пункт 4 путём исключения подпункта f), замены текста подпункта e) текстом «содержание постоянного места деятельности исключительно для

целей рекламы, предоставления информации, научных исследований или аналогичной деятельности для предприятия;» и удаления слов «или, в случае подпункта f), общая деятельность постоянного места деятельности,» из заключительной части пункта 4. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

211. Мексика оставляет за собой право исключить подпункт f) пункта 4 Статьи, с тем чтобы считать, что постоянное представительство могло бы существовать, когда постоянное место деятельности содержится для любой комбинации видов деятельности, упомянутых в подпунктах a)–e) пункта 4. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4.1

212. Финляндия, Люксембург, Швеция и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 4.1 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

213. Финляндия, Германия, Люксембург, Швеция и Швейцария оставляют за собой право использовать предыдущую редакцию пункта 5 статьи 5 (то есть редакцию, включённую в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления Модельной налоговой конвенции 2017 года). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

214. Финляндия, Люксембург и Швеция оставляют за собой право использовать предыдущую редакцию пункта 6 статьи 5 (то есть редакцию, включённую в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления Модельной налоговой конвенции 2017 года). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

215. Германия оставляет за собой право использовать предыдущую редакцию пункта 6 (то есть редакцию, включённую в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

обновления Модельной налоговой конвенции 2017 года), поскольку она не согласна с тем, что лицо не должно считаться независимым агентом лишь потому, что лицо действует исключительно или почти исключительно от имени одного или нескольких тесно связанных предприятий. C (5) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 8

216. Финляндия и Швеция сохраняют за собой право не включать пункт 8 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ Заголовок: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок имел следующую редакцию: «COMMENTARY ON ARTICLE 5 CONCERNING PERMANENT ESTABLISHMENT»

Пункт 1: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 1 Проекта конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 1. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Статья о постоянном представительстве является результатом весьма продолжительного обсуждения и тщательного обдумывания и рассмотрения. В ходе подготовки статьи был выдвинут ряд предложений и рекомендаций, которые по веским причинам были в конечном счёте отклонены. Ввиду этого Комментарий не ограничивается изложением оснований и разъяснением

предложений, ныне содержащихся в статье. В нём также указываются причины отклонения или опущения ряда более важных предложений, которые в конечном счёте не были приняты, поскольку сами эти опущения имеют определённое значение, а причины их могут представлять интерес.»

Пункт 1.1: Перенумерован в пункт 2 (см. историю пункта 2) докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 2: Соответствует пункту 1.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 2 был перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 6) и пункт 1.1 был перенумерован в пункт 2 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 1.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.).

Пункт 3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был перенумерован в

пункт 7 (см. историю пункта 7) и был добавлен новый пункт 3 докладом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 4: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 4 был перенумерован в

пункт 10 (см. историю пункта 10) и был добавлен новый пункт 4 докладом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. С (5) Пункт 4.1: Перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 11) 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.2: Перенумерован преимущественно в пункт 12, а также включён в

пункты 13 и 14 (см. историю пункта 12) 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.3: Перенумерован в пункт 15 (см. историю пункта 15) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.4: Перенумерован в пункт 16 (см. историю пункта 16)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.5: Перенумерован в пункт 17 (см. историю пункта 17) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.6: Перенумерован в пункт 20 (см. историю пункта 20)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 5 был изменён и

перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 21) и был добавлен новый пункт 5 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5.1: Перенумерован в пункт 22 (см. историю пункта 22) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5.2: Перенумерован в пункт 23 (см. историю пункта 23)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5.3: Перенумерован в пункт 24 (см. историю пункта 24)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5.4: Перенумерован в пункт 25 (см. историю пункта 25)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 5.5: Перенумерован в пункт 27 (см. историю пункта 27)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6: Соответствует пункту 2 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В указанную

дату пункт 6 был изменён и перенумерован в пункт 28 (см. историю пункта 28), пункт 2 был перенумерован в пункт 6 и заголовок, предшествовавший пункту 2, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 2 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 2. В Проекте конвенции 1963 года (принятом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Ради ясности предпочтительно иметь общее определение понятия «постоянное представительство», которое изложено в отдельном пункте, а не почти скрыто в перечне ряда согласованных примеров, как это имеет место C (5) в статье V, пункте 1, Мексиканского и Лондонского проектов Модельной налоговой конвенции, опубликованных Лигой Наций. По этой причине статья начинается в пункте 1 с попытки дать общее определение «постоянного представительства». Это общее определение стремится выявить существенный признак постоянного представительства, а именно то, что оно имеет отдельное «местонахождение» («situs»), «постоянное место деятельности» («fixed place of business»).»

Пункт 6.1: Перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 32) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.2: Перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 33) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.3: Перенумерован в пункт 34 (см. историю пункта 34) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 7: Соответствует пункту 3 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В указанную

дату пункт 7 был перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 35) и

пункт 3 был перенумерован в пункт 7 докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 3 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Можно было бы, пожалуй, утверждать, что в рамках общего определения следует также упомянуть другой признак постоянного представительства, которому придаётся определённое значение в Комментарии к Мексиканскому и Лондонскому проектам, а именно то, что, по словам этого Комментария, представительство «должно иметь продуктивный характер — т. е. способствовать получению предпринимательского дохода». В настоящей статье о постоянном представительстве этот путь не был избран. В рамках хорошо организованного предприятия, несомненно, аксиоматично предполагать, что каждая часть способствует продуктивности целого. Из этого, разумеется, не следует в каждом случае, что поскольку в более широком контексте всей организации то или иное представительство имеет «продуктивный характер», оно вследствие этого является представительством, которому могут быть надлежащим образом отнесены прибыли для целей налогообложения на той или иной территории (см. Комментарий к пункту 3).»

Пункт 8: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 8 был перенумерован в

пункт 36 (см. историю пункта 36) и был добавлен новый пункт 8 докладом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 9 был перенумерован в

пункт 37 (см. историю пункта 37) и был добавлен новый пункт 9 докладом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.1: Перенумерован в пункт 38 (см. историю пункта 38)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 10: Соответствует пункту 4 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 10 был изменён и перенумерован в пункт 39 (см. историю пункта 39) и пункт 4 был перенумерован в пункт 10 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР C (5) 21 ноября 2017 г.

Пункт 4 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 4 Проекта конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 4. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. После отклонения критерия «продуктивного характера» в качестве альтернативы можно было бы добавить к общему определению в его нынешней редакции в пункте 1 статьи критерий «прибыльности». Этот путь не был избран главным образом потому, что понятие прибыльности не представлялось вполне уместным. Казалось, что такое понятие можно было бы разграничить тремя возможными способами. Во-первых, можно было бы добавить в конце общего определения в его нынешней редакции в пункте 1 слова «и через которое получаются или реализуются прибыли» либо какую-либо аналогичную формулу. Но это явно неудовлетворительно, поскольку постоянное представительство, которое получает прибыли в одном году, может не получать их в следующем, и было бы крайне нежелательным результатом, если бы вследствие колебаний прибыльности определённые виды предпринимательской деятельности считались образующими постоянное представительство в одном году и не считались таковыми в следующем. В определённой мере эту трудность можно было бы преодолеть, избрав второй путь и приняв формулу по образцу «и через которое, беря один год с другим, получаются или реализуются прибыли», но это отнюдь не является полным ответом на проблему, поскольку даже отделение, которое год за годом само несёт убыток, может тем не менее в контексте всего предприятия, частью которого оно является, «способствовать получению предпринимательского дохода» в том смысле, в каком это, по-видимому, подразумевалось в Комментарии Лиги Наций. Третий путь — сформулировать дополнение к общему определению таким образом, чтобы не учитывать вопрос о том, получает ли представительство различимые прибыли или нет, и принять формулу «... в котором предпринимательская деятельность предприятия полностью или частично осуществляется с намерением реализовать прибыли». Во многих отношениях этот третий путь, пожалуй, можно было бы считать наиболее удовлетворительным из трёх, поскольку он игнорирует то, что может быть фактическими учётными результатами предприятия, и стремится определить его присущую прибыльность. Но, как будет видно, он основан на критерии не факта, а мотива, и это явно является серьёзным возражением. Вводить критерий мотива в свод правил, предназначенных для точного определения налоговых обязательств физических лиц и компаний, совершенно нежелательно и очевидно неприемлемо уже по одному только этому основанию.»

Пункт 11: Соответствует пункту 4.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 11 был перенумерован в пункт 44 (см. историю пункта 44) и пункт 4.1 был перенумерован в пункт 11 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 4.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 12: Соответствует части пункта 4.2 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 12 был изменён и перенумерован в

пункт 45 (см. историю пункта 45) и пункт 4.2 был изменён и

перенумерован в пункт 12 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Изменение пункта 4.2 включало включение второго и третьего предложений пункта 4.2 в новые пункты 13 и 14. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 4.2 имел следующую редакцию:

«4.2. Хотя формальное юридическое право на использование определённого места не требуется для того, чтобы это место С (5) образовывало постоянное представительство, само лишь присутствие предприятия в определённом месте не обязательно означает, что это место находится в распоряжении этого предприятия. Эти принципы иллюстрируются следующими примерами, в которых представители одного предприятия присутствуют в помещениях другого предприятия. Первый пример — это продавец, который регулярно посещает крупного клиента для принятия заказов и встречается с директором по закупкам в его офисе для этого. В этом случае помещения клиента не находятся в распоряжении предприятия, на которое работает продавец, и поэтому не образуют постоянного места деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность этого предприятия (однако в зависимости от обстоятельств пункт 5 мог бы применяться для признания существования постоянного представительства).»

Пункт 4.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 13: Соответствует второму предложению пункта 4.2 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 13 был перенумерован в пункт 46 (см. историю пункта 46) и второе предложение пункта 4.2 было включено в новый пункт 13 (см. историю пункта 4.2 в истории пункта 12) докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 14: Соответствует третьему предложению пункта 4.2 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 14 был перенумерован в пункт 47 (см. историю пункта 47) и третье предложение пункта 4.2 было включено в

новый пункт 14 (см. историю пункта 4.2 в истории пункта 12) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

15. Соответствует пункту 4.3 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 15 был перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48), а пункт 4.3 был изменён путем изменения перекрестных ссылок и перенумерован как пункт 15 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4.3 гласил следующее: «4.3 Второй пример – это работник компании, которому в течение длительного периода времени разрешено пользоваться офисом в головном офисе другой компании (например, недавно приобретенной дочерней компании) для обеспечения того, чтобы последняя компания выполняла свои обязательства по контрактам, заключенным с первой компанией. В этом случае работник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании, и офис, находящийся в его распоряжении в головном офисе другой компании, будет представлять собой постоянное представительство (ПП) его работодателя, при условии, что офис находится в его распоряжении в течение достаточно длительного периода времени, чтобы представлять собой «постоянное место деятельности» (см. пункты 6–6.3), и что осуществляемая там деятельность выходит за рамки деятельности, указанной в пункте 4 Статьи.» Пункт 4.3 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

16. Соответствует пункту 4.4 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 16 был перенумерован как пункт 49 (см. историю пункта 49), а пункт 4.4 был изменён и перенумерован как пункт 16 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 16 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

17. Соответствует пункту 4.5 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 17 был перенумерован как пункт 50 (см. историю пункта 50), а пункт 4.5 был перенумерован как пункт 17 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4.5 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

18. Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 18 был изменён и перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51), и был добавлен новый пункт 18 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

19. Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 19 был изменён и перенумерован как пункт 55 (см. историю пункта 55), и был добавлен новый пункт 19 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

19.1. Перенумерован как пункт 56 (см. историю пункта 56) и изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

20. Соответствует пункту 4.6 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 20 был перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57), а пункт 4.6 был перенумерован как пункт 20 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4.6 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

21. Соответствует пункту 5 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), а пункт 5 был изменён и перенумерован как пункт 21 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Согласно определению, место деятельности должно быть «постоянным». Таким образом, в обычном порядке должна существовать связь между местом деятельности и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

конкретной географической точкой. Не имеет значения, как долго предприятие Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве, если оно не делает этого в определённом месте, но это не означает, что оборудование, составляющее место деятельности, должно быть фактически прикреплено к почве, на которой оно находится. Достаточно того, что оборудование остаётся на конкретном участке (но см. пункт 20 ниже).» Пункт 5 был изменён 23 июля 1992 г. путем замены перекрестной ссылки на «пункт 19» ссылкой на «пункт 20» докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Согласно определению, место деятельности должно быть «постоянным». Таким образом, в обычном порядке должна существовать связь между местом деятельности и конкретной географической точкой. Не имеет значения, как долго предприятие Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве, если оно не делает этого в определённом месте, но это не означает, что оборудование, составляющее место деятельности, должно быть фактически прикреплено к почве, на которой оно находится. Достаточно того, что оборудование остаётся на конкретном участке (но ср. пункт 19 ниже).» Пункт 5 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 5 проекта конвенции 1963 года, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 5 проекта конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 5. В проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 гласил следующее: «5. Общее определение в пункте 1 Статьи было, таким образом, сформулировано в его настоящем виде, поскольку оно обеспечивает наибольшую ясность и обещает быть наиболее простым в администрировании. Далее в пункте 2 следует перечень очевидных примеров постоянных представительств (ПП). В пункте 3 приводится перечень конкретных исключений, которые, хотя и включают постоянное место деятельности, должны быть исключены из общего правила с целью способствовать развитию международной торговли или для удобства администрирования. Конечно, не предполагается, что перечень в пункте 2 является исчерпывающим. Последние слова пункта 3 (e) также предусматривают общее исключение из общего определения, изложенного в пункте 1. Эти слова имеют целью в некоторой степени ограничить действие пункта 1 и до некоторой степени удовлетворить критику о том, что сфера применения общего определения слишком широка.»

22. Соответствует пункту 5.1 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 22 был перенумерован как пункт 62 (см. историю пункта 62), а пункт 5.1 был изменён и перенумерован как пункт 22 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5.1 гласил следующее: «5.1 Если характер предпринимательской деятельности, осуществляемой

предприятием, таков, что эта деятельность часто перемещается между соседними местоположениями, могут возникнуть трудности в определении, существует ли единое «место деятельности» (если заняты два места деятельности и выполнены другие требования статьи 5, предприятие, конечно, будет иметь два постоянных представительства (ПП)). Как признается в пунктах 18 и 20 ниже, единое место деятельности, как правило, будет считаться существующим, если, исходя из характера предпринимательской деятельности, конкретное местоположение, в пределах которого перемещается деятельность, может быть определено как представляющее собой цельное коммерческое и географическое единство в отношении этой деятельности.» Пункт 5.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

23. Соответствует пункту 5.2 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 23 был изменён и перенумерован как пункт 70 (см. историю пункта 70), а пункт 5.2 был перенумерован как пункт 23 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 23 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

24. Соответствует пункту 5.3 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 24 был изменён и перенумерован как пункт 71 (см. историю пункта 71), а пункт 5.3 был перенумерован как пункт 24 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 5.3 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

25. Соответствует пункту 5.4 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 25 был изменён и перенумерован как пункт 63 (см. историю пункта 63), а пункт 5.4 был перенумерован как пункт 25 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 5.4 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

26. Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 26 был удалён и был добавлен новый пункт 26 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Кроме того, подпункт e) чётко указывает, что деятельность постоянного места деятельности должна осуществляться для предприятия. Постоянное место деятельности, которое оказывает услуги не только своему предприятию, но и непосредственно другим предприятиям, например, другим компаниям группы, к которой относится компания, владеющая постоянным местом деятельности, не будет подпадать под действие подпункта e).» Пункт 26 в его формулировке после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 25 Модельной конвенции 1977 года. В эту дату пункт 26 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 73), а пункт 25 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 26 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 25 проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция

1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 25 проекта конвенции 1963 года был удалён, заголовок, предшествующий пункту 25, был перемещён непосредственно перед пунктом 45, и был добавлен новый пункт 25.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

В проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 25 гласил следующее: «25. Канада оставляет за собой право на свою позицию по пункту 4 настоящей Статьи. При согласовании Конвенций с другими странами-членами канадские власти хотели бы изменить пункт 4 таким образом, чтобы отразить позицию Канады, согласно которой лицо, действующее в Канаде от имени предприятия другого Договаривающегося государства, которое имеет склад товаров, откуда оно регулярно выполняет заказы от имени предприятия в другом Договаривающемся государстве, должно рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

26.1. Перенумерован как пункт 64 (см. историю пункта 64) и изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

27. Соответствует пункту 5.5 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 27 был изменён и перенумерован как пункт 73 (см. историю пункта 73), а пункт 5.5 был перенумерован как пункт 27 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 5.5 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

27.1. Перенумерован как пункт 74 (см. историю пункта 74) и изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

28. Соответствует первым четырём предложениям пункта 6 в его формулировке до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 28 был изменён и перенумерован как пункт 75 (см. историю пункта 75), а пункт 6 был изменён и перенумерован как пункт 28 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Изменение и перенумерация пункта 6 заключались в том, что пункт 6 был разделён на пункты 28, 29, 30 и 31 следующим образом: первые 4 предложения образовали пункт 28, пятое предложение было включено в пункт 29, шестое предложение было включено в пункт 30, а последнее предложение было включено в пункт 31. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Поскольку место деятельности должно быть постоянным, отсюда также следует, что постоянное представительство (ПП) может считаться существующим только в том случае, если место деятельности обладает определенной степенью постоянства, т.е. если оно не носит чисто временного характера. Однако место деятельности может представлять собой постоянное представительство (ПП), даже если оно фактически существует только в течение очень короткого периода времени, поскольку характер предпринимательской деятельности таков, что она будет осуществляться только в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, так ли это. Хотя практики, применяемые странами-членами, не были последовательными в отношении требований к срокам, опыт показал, что постоянные представительства (ПП) обычно не считались существующими в ситуациях, когда...

предпринимательская деятельность осуществлялась в стране через место деятельности, которое поддерживалось менее шести месяцев (и наоборот, практика показывает, что было много случаев, когда считалось, что постоянное представительство (ПП) существует, если место деятельности поддерживалось в течение периода, превышающего шесть месяцев). Одно исключение составляют случаи, когда деятельность носила периодический характер; в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется это место, должен рассматриваться в сочетании с количеством раз, в течение которых это место используется (что может продолжаться в течение нескольких лет). Еще одно исключение было сделано в случаях, когда деятельность представляла собой предпринимательскую деятельность, которая осуществлялась исключительно в этой стране; в этой ситуации предпринимательская деятельность может иметь короткий срок действия в силу своего характера, но поскольку она полностью осуществляется в этой стране, ее связь с этой

страной сильнее. Для простоты администрирования страны могут пожелать учитывать эту практику при разрешении разногласий относительно того, является ли конкретное место деятельности, существующее лишь в течение короткого периода времени, постоянным представительством (ПП)." C (5) Пункт 6 был изменён 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 6 гласил следующее: "6. Поскольку место деятельности должно быть постоянным, из этого также следует, что постоянное представительство (ПП) может считаться существующим только в том случае, если место деятельности имеет определенную степень постоянства, т.е. если оно не носит исключительно временного характера. Если место деятельности не было создано исключительно для временной цели, оно может представлять собой постоянное представительство (ПП), даже если оно существовало, на практике, лишь в течение очень короткого периода времени из-за особого характера деятельности предприятия или потому, что, вследствие особых обстоятельств (например, смерть налогоплательщика, неудача с инвестициями), оно было преждевременно ликвидировано. Если место деятельности, которое изначально было предназначено только для короткой временной цели, поддерживается в течение такого периода, что его нельзя считать временным, оно становится постоянным местом деятельности и, таким образом, — ретроспективно — постоянным представительством (ПП)." Пункт 6 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 6 Проекта конвенции 1963 года, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 6 Проекта конвенции 1963 года был удален, и был добавлен новый пункт 6. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 гласил следующее: "6. При разработке статьи о постоянном представительстве (ПП) значительное внимание уделялось вопросу о том, должна ли она содержать специальное положение для странствующих торговцев, разносчиков и лодочников. После тщательного рассмотрения было решено, что в таких случаях постоянное представительство (ПП) должно считаться существующим только при наличии постоянного места деятельности. Странствующие лица такого рода, как правило, подлежат налогообложению в стране резидентства. Специальное положение для регулирования отношений с этими людьми представляется излишним, поскольку их доход, как правило, будет небольшим, и будет, вероятно, очень трудно облагать их налогом в какой-либо стране, кроме той, в которой они проживают. Более того, любая потеря налога, которую страна может понести, отказавшись от своего права облагать налогом странствующих лиц из других стран, вероятно, будет более или менее компенсирована тем фактом, что она будет иметь исключительное право облагать налогом странствующих лиц, проживающих в пределах ее собственных границ. Разумеется, страны с общими границами могут счесть эту проблему достаточно важной, чтобы она заслуживала особого положения." Пункт 29: Соответствует пятому предложению пункта 6 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 29 был изменён и перенумерован как пункт 76 (см. историю пункта 76), а пятое предложение пункта 6 было включено в новый пункт 29 (см. историю пункта 28) докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 30: Соответствует шестому предложению пункта 6 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 30 был изменён и перенумерован как пункт 77 (см. историю пункта 77), а шестое предложение пункта 6 было включено в новый пункт 30 (см. историю пункта 28) докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 31: Соответствует последнему предложению пункта 6 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 31 был изменён и перенумерован как пункт 82 (см. историю пункта 82), а последнее предложение пункта 6 было включено в новый пункт 31 (см. историю пункта 28) докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 32: Соответствует пункту 6.1 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 32 был изменён и перенумерован как пункт 83 (см. историю пункта 83), а пункт 6.1 был изменён и перенумерован как пункт 32 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.1 гласил следующее: "6.1 Как упомянуто в пунктах 11 и 19, временные перерывы в деятельности не приводят к прекращению существования постоянного представительства (ПП). Аналогичным образом, как обсуждалось в

пункте 6, если конкретное место деятельности используется лишь в течение очень коротких периодов времени, но такое использование происходит регулярно в течение длительных периодов времени, то место деятельности не должно считаться имеющим исключительно временный характер." Пункт 6.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). Пункт 32.1: Удален 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32.1 гласил следующее: "32.1 Кроме того, фраза «полномочие заключать договоры от имени предприятия» не ограничивает применение пункта агентом, который заключает договоры буквально от имени предприятия; пункт в равной степени применяется к агенту, который заключает договоры, являющиеся обязательными для предприятия, даже если эти договоры фактически не оформлены от имени предприятия. Отсутствие активного участия предприятия в сделках может свидетельствовать о предоставлении полномочий агенту. Например, агент может считаться обладающим фактическим полномочием заключать договоры, когда он запрашивает и получает (но не оформляет официально) заказы, которые направляются непосредственно на склад, с которого доставляются товары, и когда иностранное предприятие регулярно одобряет сделки." Пункт 32.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). Пункт 33: Соответствует пункту 6.2 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 33 был изменён и перенумерован как пункт 97 (см. историю пункта 97), а пункт 6.2 был изменён и перенумерован как пункт 33 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 6.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). Пункт 33.1: Перенумерован как пункт 98 (см. историю пункта 98) и изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 34: Соответствует пункту 6.3 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 34 был перенумерован как пункт 99 (см. историю пункта 99), а пункт 6.3 был перенумерован как пункт 34 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 6.3 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). Пункт 35: Соответствует пункту 7 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 35 был перенумерован как пункт 100 (см. историю пункта 100), а пункт 7 был перенумерован как пункт 35 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 7 был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 7 Проекта конвенции 1963 года был удален, и был добавлен новый пункт 7. Кроме того, заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён непосредственно перед пунктом 11. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 7 гласил следующее: "7. Этот пункт содержит отнюдь не исчерпывающий перечень примеров, каждый из которых может априори рассматриваться как образующий «постоянное представительство (ПП)». Во многих двусторонних конвенциях, заключенных между странами-членами ОЭСР, конечно, можно найти другие примеры, которые, в силу их значимости для внутреннего налогового законодательства одной или обеих договаривающихся сторон, имеют столь же сильное основание для включения в этот пункт. Однако при разработке этого пункта были три возможных пути. Во-первых, можно было бы составить составной пункт, который обязательно был бы значительной длины и фактически

консолидировал бы и объединил все конкретные случаи постоянных представительств (ПП), которые страны-члены сочли целесообразным включить в свои Конвенции друг с другом. Во-вторых, можно было бы разработать пункт средней длины, выбрав некоторые из наиболее распространенных примеров из существующих двусторонних конвенций и отклонив другие, приводя причины такого выбора. Наконец, можно было бы взять минимальный список тех примеров, которые являются общими для стран-членов и согласованы между ними. Метод, выбранный в конечном итоге, в значительной степени был продиктован характером задачи, стоявшей перед разработчиками Статьи. Основная цель подготовки новой Статьи о постоянном представительстве заключалась в том, чтобы с некоторой степенью точности определить общую основу между странами-членами, другими словами, составить Статью, которую страны-члены смогли бы принять с минимальным обсуждением. Имея в виду эту цель, было бы исключительно бесполезным заниматься первым из изложенных выше путей; итоговая Статья была бы чрезмерной длины, и многие ее примеры были бы совершенно неприменимы к обстоятельствам большого числа стран-членов. Аналогично со вторым путём; выбор из множества существующих конвенций примеров, достойных включения, был бы несколько неуместным и, если бы выбор не был основан на чрезвычайно точном и подробном знании внутреннего законодательства каждой страны-члена — что по своей природе является самой трудной задачей для выполнения — был бы едва ли менее дерзким. Более того, итоговая Статья страдала бы от многих недостатков, присущих первому из упомянутых выше путей; некоторые из ее примеров были бы неприменимы к обстоятельствам многих стран-членов." Пункт 36: Соответствует пункту 8 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 36 был изменён и перенумерован как пункт 102 (см. историю пункта 102), а пункт 8 был перенумерован как пункт 36 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 8 был изменён 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе предыдущего доклада, озаглавленного «Налогообложение дохода, полученного от аренды промышленного, коммерческого или научного оборудования» (принят Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 8 гласил следующее: "8. В случаях, когда материальное имущество, такое как объекты, оборудование, здания, или нематериальное имущество, такое как патенты, процедуры и аналогичное имущество, сдается в аренду или субаренду третьим сторонам через постоянное место деятельности, поддерживаемое предприятием Договаривающегося государства в другом Государстве, такая деятельность, как правило, делает место деятельности постоянным представительством (ПП). То же самое относится к случаям, когда капитал предоставляется через постоянное место деятельности. Если предприятие одного Государства сдает в аренду или субаренду объекты, оборудование, здания или нематериальное имущество предприятию другого Государства, не поддерживая для такой деятельности по сдаче в аренду или субаренду постоянное место деятельности в другом Государстве, то арендованный объект, оборудование, здание или нематериальное имущество как таковые не будут представлять собой постоянное представительство (ПП) арендодателя, при условии, что договор ограничен простой арендой оборудования и т.д. Это остается в силе, даже если, например, арендодатель предоставляет персонал после установки для эксплуатации оборудования, при условии, что их ответственность ограничена исключительно эксплуатацией или обслуживанием оборудования под руководством, ответственностью и контролем арендатора. Если персонал имеет более широкие обязанности, например, участвует в принятии решений относительно работы, для которой используется оборудование, деятельность арендодателя может выходить за рамки простой аренды оборудования и может представлять собой предпринимательскую деятельность. В таком случае постоянное представительство (ПП) может считаться существующим, если соблюдён критерий постоянства. Когда такая деятельность связана с деятельностью, упомянутой в пункте 3, или аналогична ей по характеру, применяется срок в двенадцать месяцев. Другие случаи должны определяться в соответствии с обстоятельствами." Пункт 8 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 8 Проекта конвенции 1963 года, когда Модельная конвенция 1977 года была принята 11 апреля 1977 г. В то время пункт 8 Проекта конвенции 1963 года был удален, и был добавлен новый пункт 8. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 гласил следующее: "8. Следовательно, был выбран третий путь. Основываясь на Статье V проектов Мехико и Лондона, Статья стремится содержать перечень примеров, которые представляют собой общую основу, по которой страны-члены могут прийти к согласию. В пункт 2 было включено большинство примеров, приведенных в

подпункте 1 Статьи V проектов Мехико и Лондона; однако есть одно дополнение и одно или два исключения. Было добавлено «место управления»; считается, что этот пример должен быть особо упомянут, поскольку «место управления» не обязательно должно быть «офисом». С другой стороны, не казалось необходимым включать «головной офис». Поскольку этот термин не охватывается, как и «профессиональные помещения», которые также были опущены, общими"

термином «office» представлялось, что «head office» организации обычно являлось бы «местом управления». «Installations» также было опущено как С (5) термин настолько общий, что он практически лишён смысла. Термины «строительная площадка или строительный или монтажный объект» охватывают строительную деятельность, такую как земляные работы или дноуглубительные работы. Положение о том, что строительная площадка или монтажный объект должен считаться постоянным представительством только в том случае, если он существует более двенадцати месяцев, не предназначено для того, чтобы препятствовать стране выносить налоговое начисление до истечения года, если представляется, что площадка или объект, вероятно, просуществует более двенадцати месяцев. Период в двенадцать месяцев может, разумеется, частично приходиться более чем на один налоговый год.»

Пункт 37: Соответствует пункту 9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 37 был удалён, а пункт 9 был перенумерован в

пункт 37 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был добавлен 23 июля 1992 г.,

когда пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в

пункт 10 (см. историю пункта 44) докладом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 37 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., был удалён докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Лицо подпадает под действие пункта 6, т.е. оно не образует постоянного представительства предприятия, от имени которого оно действует, только если:

a) оно независимо от предприятия как юридически, так и экономически, и

b) оно действует в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности, когда действует от имени предприятия.»

Пункт 37 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал

пункту 36 Модельной конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 38 (см. историю пункта 104), а

пункт 36 был перенумерован в пункт 37 и изменён путём замены слова «this» на

«his» в подпункте b) докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 36 имел следующую редакцию: «36. Лицо подпадает под действие пункта 6, т.е. оно не образует постоянного представительства предприятия, от имени которого оно действует, только если:

a) оно независимо от предприятия как юридически, так и экономически, и

b) оно действует в рамках обычного хода этой предпринимательской деятельности, когда действует от имени предприятия.»

Пункт 36 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 38: Соответствует пункту 9.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 38 был изменён и перенумерован с тем, чтобы образовать часть пункта 104 (см. историю пункта 104), а пункт 9.1 был перенумерован в

пункт 38 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.1 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 38.1: Перенумерован в пункт 105 (см. историю пункта 105) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.2: Перенумерован с тем, чтобы образовать часть нового пункта 104 вместе с

пунктом 38 (см. историю пункта 104) 21 ноября 2017 г. докладом C (5) под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.3: Перенумерован в пункт 106 (см. историю пункта 106)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.4: Перенумерован в пункт 107 (см. историю пункта 107)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.5: Перенумерован в пункт 108 (см. историю пункта 108)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.6: Перенумерован в пункт 109 (см. историю пункта 109) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.7: Перенумерован в пункт 110 (см. историю пункта 110) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.8: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38.8 имел следующую редакцию: «38.8 При решении вопроса о том, подпадает ли конкретная деятельность под обычный ход предпринимательской деятельности агента или выходит за его пределы, следовало бы рассматривать предпринимательскую деятельность, обычно осуществляемую в рамках торговли агента как брокера, комиссионера или иного независимого агента, а не иную предпринимательскую деятельность, осуществляемую этим агентом. Хотя сравнение обычно должно производиться с деятельностью, обычной для торговли агента, другие дополнительные тесты могут при определённых обстоятельствах использоваться одновременно или альтернативно, например когда деятельность агента не относится к обычной торговле.»

Пункт 38.8 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 39: Соответствует части пункта 10 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 39 был изменён и перенумерован в

пункт 114 (см. историю пункта 114), а пункт 10 был изменён и

перенумерован в пункт 39 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый

пункт 39 включает первые четыре предложения пункта 10, а остальные

предложения пункта 10 были включены в новый пункт 41. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом предпринимателем или лицами, состоящими с предприятием в отношениях оплачиваемой занятости (персонал). Этот персонал включает работников и иных лиц, получающих указания от предприятия (например, зависимых агентов). Полномочия такого персонала в его отношениях с третьими лицами не имеют значения. Не имеет

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

значения, уполномочен ли зависимый агент заключать договоры или нет, если он работает в постоянном месте деятельности (см. пункт 35 ниже). Но постоянное представительство может тем не менее существовать, если предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом посредством автоматического оборудования, а деятельность персонала C (5) ограничивается установкой, эксплуатацией, контролем и обслуживанием такого оборудования. Образуют ли игровые и торговые автоматы и тому подобное, установленные предприятием одного Государства в другом Государстве, постоянное представительство, таким образом зависит от того, осуществляет ли предприятие предпринимательскую деятельность помимо первоначальной установки машин. Постоянное представительство не существует, если предприятие лишь устанавливает машины, а затем сдаёт их в аренду другим предприятиям. Постоянное представительство может, однако, существовать, если предприятие, которое устанавливает машины, также эксплуатирует и обслуживает их за свой собственный счёт. Это также применяется, если машины эксплуатируются и обслуживаются агентом, зависимым от предприятия.»

Пункт 10 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 9

Модельной конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 44), а пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 10 и изменён путём замены содержащейся в нём перекрёстной ссылки на

пункт 34 ссылкой на пункт 35 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом предпринимателем или лицами, состоящими с предприятием в отношениях оплачиваемой занятости (персонал). Этот персонал включает работников и иных лиц, получающих указания от предприятия (например, зависимых агентов). Полномочия такого персонала в его отношениях с третьими лицами не имеют значения. Не имеет значения, уполномочен ли зависимый агент заключать договоры или нет, если он работает в постоянном месте деятельности (ср. пункт 34 ниже). Но постоянное представительство может тем не менее существовать, если предпринимательская деятельность предприятия осуществляется главным образом посредством автоматического оборудования, а деятельность персонала ограничивается установкой, эксплуатацией, контролем и обслуживанием такого оборудования. Образуют ли игровые и торговые автоматы и тому подобное, установленные предприятием одного Государства в другом Государстве, постоянное представительство, таким образом зависит от того, осуществляет ли предприятие предпринимательскую деятельность помимо первоначальной установки машин. Постоянное представительство не существует, если предприятие лишь устанавливает машины, а затем сдаёт их в аренду другим предприятиям. Постоянное представительство может, однако, существовать, если предприятие, которое устанавливает машины, также эксплуатирует и обслуживает их за свой собственный счёт. Это также применяется, если машины эксплуатируются и обслуживаются агентом, зависимым от предприятия.»

Пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. заменил пункт 9 Проекта конвенции 1963 г.

при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был удалён и добавлен новый пункт 9. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 9 имел следующую редакцию:

«9. В ходе подготовки проекта статьи предлагалось включить термин «warehouse» в качестве отдельной позиции в пункт 2. Этот пример традиционно включался в аналогичные статьи как достаточно важный, чтобы заслуживать особого упоминания. Цель включения термина, разумеется, состояла в том, чтобы охватить те склады, в которых осуществлялась предпринимательская деятельность по сдаче внаём складского пространства или иных объектов третьим лицам. Включение термина не предназначалось для того, чтобы считать

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

постоянным представительством склад, контролируемый предприятием, но используемый только для хранения и т.п. его собственных товаров. Однако высказывалось мнение, что включение термина вызовет путаницу и что термин «warehouse» в пункте 2 в сочетании с a) и b) пункта 3 будет вводить в заблуждение. Соответственно было решено не включать термин «warehouse» в

пункт 2. Склад, в котором С (5)

осуществляется предпринимательская деятельность по сдаче внаём объектов для хранения и т.п. третьим лицам, будет постоянным представительством согласно общему определению пункта 1, даже если он специально не упомянут в перечне примеров в пункте 2. Пункт 3, однако, ясно указывает, что склад не является постоянным представительством, если он используется контролирующим его предприятием лишь для целей хранения и т.п.»

Пункт 40: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 40 был перенумерован в

пункт 115 (см. историю пункта 115) и был добавлен новый пункт 40 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 41: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 41 был изменён и

перенумерован в пункт 116 (см. историю пункта 116) и был добавлен новый

пункт 41 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 41 включает пятое и последующие предложения пункта 10 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. (см. историю пункта 40).

Пункт 41.1: Перенумерован в пункт 117 (см. историю пункта 117) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 42 был перенумерован в

пункт 118 (см. историю пункта 118) и был добавлен новый пункт 42 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.1: Перенумерован в пункт 122 (см. историю пункта 122), и

заголовок, предшествовавший пункту 42.1, был перемещён вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.2: Перенумерован в пункт 123 (см. историю пункта 123) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.3: Перенумерован в пункт 124 (см. историю пункта 124) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.4: Перенумерован в пункт 125 (см. историю пункта 125)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.5: Перенумерован в пункт 126 (см. историю пункта 126)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.6: Перенумерован в пункт 127 (см. историю пункта 127)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.7: Перенумерован в пункт 128 (см. историю пункта 128)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 42.8: Перенумерован в пункт 129 (см. историю пункта 129) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.9: Перенумерован в пункт 130 (см. историю пункта 130) и

С (5) изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.10: Перенумерован в пункт 131 (см. историю пункта 131) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.11: Перенумерован в пункт 132 (см. историю пункта 132), и

заголовок, предшествовавший пункту 42.11, был перемещён вместе с ним 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.12: Перенумерован в пункт 133 (см. историю пункта 133)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.13: Перенумерован в пункт 134 (см. историю пункта 134)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.14: Перенумерован в пункт 135 (см. историю пункта 135)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.15: Перенумерован в пункт 136 (см. историю пункта 136) на

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.16: Перенумерован как пункт 137 (см. историю пункта 137)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.17: Перенумерован как пункт 138 (см. историю пункта 138)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.18: Перенумерован как пункт 139 (см. историю пункта 139)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.19: Перенумерован как пункт 140 (см. историю пункта 140)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.20: Перенумерован как пункт 141 (см. историю пункта 141)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.21: Перенумерован как пункт 142 (см. историю пункта 142) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.22: Перенумерован как пункт 143 (см. историю пункта 143)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.23: Перенумерован как пункт 144 (см. историю пункта 144) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 42.24: Перенумерован как пункт 145 (см. историю пункта 145) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.25: Перенумерован как пункт 146 (см. историю пункта 146)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (5)

Пункт 42.26: Перенумерован как пункт 147 (см. историю пункта 147)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.27: Перенумерован как пункт 148 (см. историю пункта 148)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.28: Перенумерован как пункт 149 (см. историю пункта 149) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.29: Перенумерован как пункт 150 (см. историю пункта 150)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.30: Перенумерован как пункт 151 (см. историю пункта 151)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.31: Перенумерован как пункт 152 (см. историю пункта 152)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.32: Перенумерован как пункт 153 (см. историю пункта 153) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.33: Перенумерован как пункт 154 (см. историю пункта 154) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.34: Перенумерован как пункт 155 (см. историю пункта 155)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.35: Перенумерован как пункт 156 (см. историю пункта 156)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.36: Перенумерован как пункт 157 (см. историю пункта 157) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.37: Перенумерован как пункт 158 (см. историю пункта 158)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.38: Перенумерован как пункт 159 (см. историю пункта 159)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.39: Перенумерован как пункт 160 (см. историю пункта 160)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 42.40: Перенумерован как пункт 161 (см. историю пункта 161)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.41: Перенумерован как пункт 162 (см. историю пункта 162) и

С (5) изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.42: Перенумерован как пункт 163 (см. историю пункта 163)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.43: Перенумерован как пункт 164 (см. историю пункта 164) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.44: Перенумерован как пункт 165 (см. историю пункта 165)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.45: Перенумерован как пункт 166 (см. историю пункта 166) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.46: Перенумерован как пункт 167 (см. историю пункта 167)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.47: Перенумерован как пункт 168 (см. историю пункта 168)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 42.48: Перенумерован как пункт 169 (см. историю пункта 169) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 43: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 43 был изменён и

перенумерован как пункт 170 (см. историю пункта 170) и добавлен новый пункт 43 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 44: Соответствует пункту 11 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 44 был исключён, а пункт 11 был перенумерован как

пункт 44 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 11 в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 10

Модельной конвенции 1977 года. В указанную дату пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 45), предшествующий ему заголовок был перемещён вместе с ним, а пункт 10 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 11 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 10 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 10 Проекта Конвенции

1963 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 10 Проекта Конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 10. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 10 имел следующую редакцию:

«10. Настоящий пункт содержит, во-первых, ряд примеров форм предпринимательской деятельности, которые не должны рассматриваться как образующие постоянные представительства, даже если деятельность осуществляется в постоянном месте деятельности, и, во-вторых, в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

последних словах подпункта e) — обобщённое исключение из правила, установленного в пункте 1, согласно которому «постоянное место деятельности, в котором полностью или частично осуществляется деятельность предприятия», априори считается постоянным представительством.»

Пункт 44 в редакции после 28 января 2003 г. был исключён 21 ноября 2017 г. C (5)

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 44 имел следующую редакцию:

44. Чешская Республика и Словацкая Республика добавили бы к пункту 25 свою точку зрения о том, что когда предприятие учредило офис (такой как офис коммерческого представительства) в стране и сотрудники, работающие в этом офисе, существенно участвуют в переговорах о заключении контрактов (договоров) на импорт продуктов или услуг в эту страну, такой офис в большинстве случаев не будет подпадать под пункт 4 статьи 5. Существенное участие в переговорах существует, когда существенные части контракта (договора) — например, тип, качество и количество товаров, а также сроки и условия поставки — определяются офисом. Эти виды деятельности образуют отдельную и неотъемлемую часть предпринимательской деятельности иностранного предприятия и не являются просто деятельностью вспомогательного или подготовительного характера.

Пункт 44 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Словацкой Республики в

качестве страны, делающей оговорку, докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. Чешская Республика добавила бы к пункту 25 свою точку зрения о том, что когда предприятие учредило офис (такой как офис коммерческого представительства) в стране и сотрудники, работающие в этом офисе, существенно участвуют в переговорах о заключении контрактов (договоров) на импорт продуктов или услуг в эту страну, такой офис в большинстве случаев не будет подпадать под пункт 4 статьи 5. Существенное участие в переговорах существует, когда существенные части контракта (договора) — например, тип, качество и количество товаров, а также сроки и условия поставки — определяются офисом. Эти виды деятельности образуют отдельную и неотъемлемую часть предпринимательской деятельности иностранного предприятия и не являются просто деятельностью вспомогательного или подготовительного характера.»

Пункт 44 был добавлен 23 октября 1997 г. докладом под названием «The 1997 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 44 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г., был изменён и перенумерован как

пункт 56 (см. историю пункта 53) докладом под названием «1994 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 45: Соответствует пункту 12 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 45 был изменён и перенумерован как пункт 171 (см. историю пункта 171), а пункт 12 был изменён и перенумерован как пункт 45 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Этот пункт содержит перечень — отнюдь не исчерпывающий — примеров, каждый из которых может рассматриваться, prima facie, как образующий постоянное представительство. Поскольку эти примеры следует рассматривать на фоне общего определения, данного в пункте 1, предполагается, что Договаривающиеся государства толкуют перечисленные термины — «место управления», «филиал», «офис» и т.д. — таким образом, что такие места деятельности составляют постоянные представительства только в том случае, если они отвечают требованиям пункта 1.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 12 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11 Модельной

конвенции 1977 года. В указанную дату пункт 12 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 46), пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 12, а предшествующий C (5) пункту 11 заголовок был перенесён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 11 Проекта Конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 11 Проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 21 (см. историю пункта 22), заголовок, предшествовавший пункту 7, был

перенесён непосредственно перед пунктом 11, и был добавлен новый пункт 11.

Пункт 45.1: Перенумерован как пункт 172 (см. историю пункта 172) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.2: Перенумерован как пункт 173 (см. историю пункта 173) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.3: Перенумерован как пункт 174 (см. историю пункта 174) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.4: Перенумерован как пункт 175 (см. историю пункта 175) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.5: Перенумерован как пункт 176 (см. историю пункта 176) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.6: Перенумерован как пункт 177 (см. историю пункта 177) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.7: Перенумерован как пункт 178 (см. историю пункта 178) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.8: Перенумерован как пункт 179 (см. историю пункта 179) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.9: Перенумерован как пункт 180 (см. историю пункта 180) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.10: Перенумерован как пункт 181 (см. историю пункта 181) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45.11: Перенумерован как пункт 182 (см. историю пункта 182) и

изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 46: Соответствует пункту 13 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 46 был перенумерован как пункт 187 (см. историю пункта 187), а пункт 13 был перенумерован как пункт 46 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 13 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 12 Модельной

конвенции 1977 года. В указанную дату пункт 13 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 47), а пункт 12 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 13 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (5)

Пункт 12 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 12 Проекта Конвенции

1963 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 12 Проекта Конвенции 1963 года был удалён и был добавлен новый пункт 12. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Возможно, уместны замечания по примерам, упомянутым в пункте 3 e). Признаётся, что место деятельности, функция которого состоит исключительно в рекламе, или в предоставлении информации, или в научных исследованиях, вполне может способствовать производительности своего материнского предприятия. Предполагать это — вновь аксиоматично. Но услуги, которые оно оказывает своему материнскому предприятию, настолько далеки от фактического получения прибыли его материнским органом, что никакая прибыль не может быть надлежащим образом

отнесена к нему; соответственно, оно не составляет налогооблагаемую единицу. Разумеется, следует подчеркнуть, что освобождение должно предоставляться только до тех пор, пока место деятельности полностью удовлетворяет установленным условиям. Если, например, исследовательское учреждение занялось бы производством, то освобождение было бы утрачено.»

Пункт 47: Соответствует пункту 14 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 47 был изменён и перенумерован как пункт 188 (см. историю пункта 189), а пункт 14 был перенумерован как пункт 47 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 14 в редакции 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 13 Модельной

конвенции 1977 года. В указанную дату пункт 14 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 15 (см. историю пункта 48), а пункт 13 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 14 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 13 Проекта Конвенции

1963 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 13 Проекта Конвенции 1963 года был удалён и был добавлен новый пункт 13. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 13 имел следующую редакцию:

«13. Последние слова подпункта e) — «или для аналогичной деятельности, имеющей подготовительный или вспомогательный характер для предприятия» — требуют особого разъяснения сами по себе. Цель этих слов двояка. Во-первых, поскольку было бы неразумно стремиться утверждать, что перечень примеров, приведённый в пункте 3, является или по самой природе вещей мог бы надеяться быть исчерпывающим, последние слова подпункта e) предназначены для охвата любых дальнейших примеров (таких как организация, содержащаяся исключительно для целей обслуживания патента или контракта (договора) о «ноу-хау»), которые не перечислены среди исключений в пункте 3, но тем не менее находятся в духе этих исключений. Рассматриваемые слова, следовательно, предназначены для того, чтобы сделать ненужной попытку составить исчерпывающий перечень исключений, который, даже если бы он был полным, неизбежно был бы чрезмерно длинным и обладал бы нежелательной жёсткостью. Во-вторых, эти слова распространяют принцип, лежащий в основе примеров в подпункте e), с тем чтобы обеспечить обобщённое исключение из общего определения в пункте 1. В значительной степени они ограничивают это

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

определение и исключают из его довольно широкой сферы действия ряд форм организации предпринимательской деятельности, которые, хотя и осуществляются в постоянном месте деятельности, не должны рассматриваться как налогооблагаемые единицы. Иначе говоря, последние слова подпункта e) уточняют общее определение в пункте 1 и, при толковании совместно с этим C (5) пунктом, обеспечивают более избирательный тест, с помощью которого можно определить, что составляет надлежащим образом налогооблагаемое постоянное представительство. С учётом приведённых примеров ссылка на «аналогичную деятельность» не может привести к произвольному расширению освобождения, изложенного в пункте 3 e). Разумеется, на предприятии будет лежать ответственность доказать, что рассматриваемые виды деятельности носят подготовительный или вспомогательный характер в рамках всей деятельности предприятия. Если, например, результаты исследований, проводимых в лаборатории, используются не только предприятием, но также продаются третьей стороне, пункт перестал бы применяться. В качестве альтернативы страны могли бы включить в двусторонние соглашения положение о том, что, когда результаты исследований лаборатории используются частично

предприятием, а частично продаются третьим сторонам, налогообложение постоянного представительства должно быть ограничено прибылью, возникающей от продаж третьим сторонам. Такое положение было бы аналогично положениям, относящимся к «простой закупке», в ряде Конвенций.»

Пункт 48: Соответствует пункту 15 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 48 был перенумерован как пункт 190 (см. историю пункта 190), а пункт 15 был перенумерован как пункт 48 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 15 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 14 Модельной

конвенции 1977 года. В указанную дату пункт 15 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 49), предшествующий пункту 15 заголовок был перенесён вместе с ним, а пункт 14 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 15 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 14 Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 14 Проекта Конвенции

1963 года при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 14 Проекта Конвенции 1963 года и предшествующие ему заголовки были удалены, и был добавлен новый пункт 14. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 14 и предшествующие заголовки имели следующую редакцию: «Пункт 4 ЗАВИСИМЫЕ АГЕНТЫ И РАБОТНИКИ

14. Хотя в пункте 3 Статьи сделаны определённые исключения из общего определения в пункте 1, представляется необходимым в соответствии с международной практикой, которой до сих пор следовали, рассматривать определённые группы лиц как постоянные представительства в силу характера их предпринимательской деятельности, даже если предприятие может не иметь постоянного места деятельности.»

Пункт 49: Соответствует пункту 16 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 49 был перенумерован в пункт 191 (см. историю пункта 191), а пункт 16 был перенумерован в пункт 49 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 16, был перемещён вместе с ним.

Пункт 16 был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 16 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

«16. Настоящий пункт прямо предусматривает, что строительная площадка или строительный или монтажный проект образует постоянное представительство только в том случае, если он длится более двенадцати месяцев. Любой из этих объектов, который не соответствует этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства, даже если внутри него имеется сооружение, например офис или мастерская в значении С (5) пункта 2, связанное со строительной деятельностью. Однако, если такой офис или мастерская используются для ряда строительных проектов и деятельность, осуществляемая в них, выходит за рамки деятельности, упомянутой в пункте 4, они будут считаться постоянным представительством, если иные условия Статьи соблюдены, даже если ни один из проектов не предполагает наличия строительной площадки или строительного или монтажного проекта, который длится более 12 месяцев. В этом случае положение мастерской или офиса будет, следовательно, отличаться от положения этих площадок или проектов, ни один из которых не будет образовывать постоянного представительства, и будет

важно обеспечить, чтобы постоянному представительству относилась только прибыль, должным образом приходящаяся на функции, выполняемые, и риски, принимаемые через этот офис или мастерскую. Это может включать прибыль, приходящуюся на функции, выполняемые, и риски, принимаемые в связи с различными строительными площадками, но только в той мере, в какой эти функции и риски должным образом относятся к офису.»

Пункт 16 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Настоящий пункт прямо предусматривает, что строительная площадка или строительный или монтажный проект образует постоянное представительство только в том случае, если он длится более двенадцати месяцев. Любой из этих объектов, который не соответствует этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства, даже если внутри него имеется сооружение, например офис или мастерская в значении пункта 2, связанное со строительной деятельностью.»

Пункт 16 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 15 Модельной

конвенции 1977 г. Пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в

пункт 17 (см. историю пункта 50), пункт 15 Модельной

конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 16, а заголовок, предшествовавший пункту 15, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 15 Модельной конвенции 1977 г. заменил пункт 15 Проекта Конвенции

1963 г., когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 15 Проекта Конвенции 1963 г. был удалён и был добавлен новый пункт 15. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 15 имел следующую редакцию:

«15. Лица, которые могут считаться постоянными представительствами, должны быть строго ограничены теми, кто зависит как с юридической, так и с экономической точки зрения от предприятия, для которого они осуществляют деловые операции (Доклад Налогового комитета Лиги Наций, 1928 г., стр. 12). Если предприятие имеет деловые операции с независимым агентом, это не может считаться означающим, что само предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Государстве. В таком случае существуют два отдельных предприятия.»

Пункт 50: Соответствует пункту 17 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 50 был перенумерован в пункт 192 (см. историю пункта 192), а пункт 17 был перенумерован в пункт 50 докладом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 17 был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР C (5) 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Термин

«строительная площадка или строительный или монтажный проект» включает не только строительство зданий, но также строительство дорог, мостов или каналов, прокладку трубопроводов, а также земляные и дноуглубительные работы. Планирование и надзор за возведением здания охватываются этим термином, если они осуществляются строительным подрядчиком. Однако планирование и надзор не включаются, если они осуществляются другим предприятием, чья деятельность в связи с соответствующим строительством ограничивается планированием и надзором за работами. Если это другое предприятие имеет офис, который оно использует только для деятельности по планированию или надзору, относящейся к площадке или проекту, которые не образуют постоянного представительства, такой офис не образует постоянного места деятельности в значении пункта 1, поскольку его существование не имеет определённой степени постоянства.»

Пункт 17 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 16 Модельной

конвенции 1977 г. Пункт 17 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 18 (см. историю пункта 51), а пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 17 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная

конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 16 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 31 (см. историю пункта 83), и был добавлен новый пункт 16.

Пункт 51: Соответствует пункту 18 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 51 был перенумерован в пункт 193 (см. историю пункта 193), а пункт 18 был изменён и перенумерован в пункт 51 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Когда пункт 18 был изменён и перенумерован, последние два предложения пункта 18 были включены в

пункт 52. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 18 имел

следующую редакцию: «18. Двенадцатимесячный тест применяется к каждой отдельной площадке или проекту. При определении того, как долго существовала площадка или проект, не следует учитывать время, ранее затраченное соответствующим подрядчиком на другие площадки или проекты, которые полностью с ним не связаны. Строительная площадка должна рассматриваться как единое целое, даже если она основана на нескольких контрактах, при условии, что она образует коммерчески и географически связанное целое. С учётом этого условия строительная площадка образует единое целое, даже если заказы были размещены несколькими лицами (например, для ряда домов). Двенадцатимесячный порог породил злоупотребления; иногда обнаруживалось, что предприятия (главным образом подрядчики или субподрядчики, работающие на континентальном шельфе или занимающиеся деятельностью, связанной с разведкой и разработкой континентального шельфа) разделяли свои контракты на несколько частей, каждая из которых охватывала период менее двенадцати месяцев и приписывалась другой компании, которая, однако, принадлежала той же группе. Помимо того, что такие злоупотребления могут, в зависимости от обстоятельств, подпадать под применение законодательных или судебных норм по противодействию уклонению от налогообложения, страны

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

которых касается этот вопрос, могут принять решения в рамках двусторонних переговоров.»

Пункт 18 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 17 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 19 (см. историю пункта 55), а пункт 17 C (5) Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 18 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Двенадцатимесячный тест применяется к каждой отдельной площадке или проекту. При определении того, как долго существовала площадка или проект, не следует учитывать время, ранее затраченное соответствующим подрядчиком на другие площадки или проекты, которые полностью с ним не связаны. Строительная площадка должна рассматриваться как единое целое, даже если она основана на нескольких контрактах, при условии, что она образует коммерчески и географически связанное целое. С учётом этого условия строительная площадка образует единое целое, даже если заказы были размещены несколькими лицами (например, для ряда домов).»

Пункт 17 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная

конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 17 Проекта Конвенции 1963 г. был удалён и был добавлен новый пункт 17.

В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. В ходе разработки Статьи на одном из этапов было предложено, чтобы одним из тестов, который следует использовать для определения того, должен ли агент рассматриваться как постоянное представительство, была наличие в стране, в которой действует агент, и в распоряжении агента запаса товаров или изделий, принадлежащих предприятию. Это, разумеется, критерий, обычно применяемый в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения. По ряду причин это предложение не было принято, и в своей настоящей форме

пункт 4 Статьи основан на точке зрения, что единственным реальным критерием является

характер полномочий, вверенных агенту; вкратце, имеет ли он и обычно осуществляет полномочия заключать контракты от имени предприятия.»

Пункт 52: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 52 был перенумерован в

пункт 194 (см. историю пункта 194) и был добавлен новый пункт 52 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. Новый пункт 52 включил последние два предложения пункта 18 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. (см. историю пункта 18).

Пункт 53: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 53 был перенумерован в

пункт 195 (см. историю пункта 195) и был добавлен новый пункт 53 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 54: Соответствует части пункта 19 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 54 был перенумерован в пункт 196 (см. историю пункта 196), а пункт 19 был разделён и включён в пункты 54 и 55 (см. историю пункта 55) докладом под названием «The 2017

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 55: Соответствует части пункта 19 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 55 был перенумерован в пункт 198 (см. C (5) историю пункта 198), а часть пункта 19 была изменена и перенумерована в

пункт 55 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Изменения включали включение частей пункта 19 в пункт 54. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 19 имел следующую редакцию: «19. Площадка существует с даты, когда подрядчик начинает свои работы, включая любые подготовительные работы, в стране, где должно быть осуществлено строительство, например, если он устанавливает проектный офис для строительства. В общем, она продолжает существовать до тех пор, пока работы не будут завершены или окончательно прекращены. Площадка не должна считаться прекратившей существование при временном прекращении работ. Сезонные или другие временные перерывы должны включаться при определении срока существования площадки. Сезонные перерывы включают перерывы, вызванные плохой погодой. Временный перерыв может быть вызван, например, нехваткой материалов или трудностями с рабочей силой. Таким образом, например, если подрядчик начал работы по строительству дороги 1 мая, остановил их 1 ноября из-за плохих погодных условий или нехватки материалов, но возобновил работы 1 февраля следующего года, завершив дорогу 1 июня, его строительный проект должен рассматриваться как постоянное представительство, поскольку между датой, когда он впервые начал работы (1 мая), и датой, когда он окончательно завершил их (1 июня следующего года), прошло тринадцать месяцев. Если предприятие (генеральный подрядчик), которое взяло на себя выполнение комплексного проекта, передаёт части такого проекта в субподряд другим предприятиям (субподрядчикам), период, затраченный субподрядчиком на работу на строительной площадке, должен рассматриваться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительный проект. Сам субподрядчик имеет постоянное представительство на площадке, если его деятельность там длится более двенадцати месяцев.»

Пункт 19 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 18 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 20 (см. историю пункта 57), а пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 19 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 18 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная

конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 18 Проекта Конвенции 1963 г. был удалён и был добавлен новый пункт 18.

В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Поскольку содержание места деятельности исключительно для закупки товаров или изделий не должно образовывать постоянного представительства (ср.

пункт 3 Статьи), лицо не должно считаться постоянным

представительством лишь потому, что оно имеет полномочия заключать контракты, которые строго ограничены контрактами, охватывающими закупку товаров или изделий.»

Пункт 56: Соответствует пункту 19.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 56 был перенумерован в пункт 199 (см. историю пункта 199), а пункт 19.1 был изменён и перенумерован в пункт 56 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 19.1 имел следующую редакцию:

«19.1 В случае фискально прозрачных партнёрств двенадцатимесячный тест

применяется на уровне партнерства в отношении его собственной деятельности. Если период

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

времени, проведённый на площадке партнёрами и работниками партнерства, превышает двенадцать месяцев, предприятие, осуществляемое через партнерство, будет, таким образом, считаться имеющим постоянное представительство. Таким образом, каждый партнёр будет считаться имеющим постоянное представительство для целей налогообложения своей доли прибыли от предпринимательской деятельности, полученной партнерством, независимо от времени С (5) проведённого им самим на площадке.»

Пункт 19.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I к другому докладу под названием «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 57: Соответствует пункту 20 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 57 был перенумерован в пункт 201 (см. историю пункта 201), а пункт 20 был перенумерован в пункт 57 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 20 был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Сама природа строительного или монтажного проекта может быть такова, что деятельность подрядчика должна постоянно или, по крайней мере, время от времени перемещаться по мере продвижения проекта. Это было бы, например, в случае, когда строились дороги или каналы, проводились дноуглубительные работы на водных путях или прокладывались трубопроводы. В таком случае тот факт, что рабочая сила не присутствует в течение двенадцати месяцев в одном конкретном месте, не имеет значения. Деятельность, осуществляемая в каждом конкретном месте, является частью единого проекта, и этот проект должен рассматриваться как постоянное представительство, если в целом он длится более двенадцати месяцев.»

Пункт 20 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 19 Модельной конвенции

1977 г. в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г. Пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 58), заголовок, предшествовавший пункту 20, был перемещён вместе с ним, а пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 20 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 19.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 19 имел следующую редакцию: «19. Согласно пункту 4 Статьи только одна категория зависимых агентов, которые отвечают определённым условиям, считается постоянными представительствами. Все независимые агенты и остальные зависимые агенты считаются постоянными представительствами. Следует отметить, что Мексиканский и Лондонский проекты (статья V, пункт 4 Протокола), а также ряд Конвенций не дают исчерпывающего перечисления таких зависимых агентов, которые считаются постоянными представительствами, а лишь приводят примеры. В интересах предотвращения расхождений в толковании и содействия международным экономическим отношениям представлялось целесообразным определить, насколько возможно исчерпывающе, случаи, когда агенты считаются «постоянными представительствами».»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 58: Соответствует пункту 21 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 58 был изменён и перенумерован в пункт 202 (см. историю пункта 202), а пункт 21 был изменён и перенумерован в пункт 58 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым C (5) Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. При этом заголовок, предшествовавший пункту 21, был перемещён вместе с ним. Изменения, внесённые в пункт 58, включали включение частей пункта 23 в пункт 58 (см. историю пункта 71). После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21 имел следующую редакцию: «21. Этот пункт перечисляет ряд видов предпринимательской деятельности, которые рассматриваются как исключения из общего определения, изложенного в пункте 1, и которые не являются постоянными представительствами, даже если деятельность осуществляется через постоянное место деятельности. Общей чертой этих видов деятельности является то, что они, как правило, носят подготовительный или вспомогательный характер. Это прямо установлено в случае исключения, упомянутого в подпункте e), которое фактически сводится к общему ограничению сферы действия определения, содержащегося в пункте 1. Более того,

подпункт f) предусматривает, что комбинации видов деятельности, упомянутых в

подпунктах a) – e), в одном и том же постоянном месте деятельности не должны считаться постоянным представительством, при условии, что общая деятельность постоянного места деятельности, вытекающая из этой комбинации, носит подготовительный или вспомогательный характер. Таким образом, положения пункта 4 призваны предотвратить налогообложение предприятия одного Государства в другом Государстве, если оно осуществляет в этом другом Государстве деятельность чисто подготовительного или вспомогательного характера.»

Пункт 21 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 20 Модельной конвенции

1977 г. В указанную дату пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 22 (см. историю пункта 62), пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 21, а заголовок, предшествовавший пункту 20, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и включён в

первое предложение пункта 35 (см. историю пункта 102), заголовки, предшествовавшие пункту 20, были изменены и перемещены вместе с ним, и был добавлен новый пункт 20.

Пункт 59: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 59 был перенумерован в

пункт 203 (см. историю пункта 203) и был добавлен новый пункт 59, который включал

первые три предложения пункта 24 (см. историю пункта 71), докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 60: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 60 был перенумерован в

пункт 204 (см. историю пункта 204) и был добавлен новый пункт 60 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 61: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 61 был перенумерован в

пункт 205 (см. историю пункта 205) и был добавлен новый пункт 61 докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

«Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 62: Соответствует пункту 22 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 62 был перенумерован в пункт 206 (см. историю С (5) пункта 206), а пункт 22 был изменён и перенумерован в пункт 62 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Подпункт a) относится только к случаю, когда предприятие

приобретает пользование объектами для хранения, демонстрации или доставки своих собственных товаров или изделий.

Подпункт b) относится к самому запасу изделий и предусматривает, что

запас как таковой не должен рассматриваться как постоянное представительство, если он поддерживается для целей хранения, демонстрации или доставки. Подпункт c) охватывает случай, когда запас товаров или изделий, принадлежащих одному предприятию, обрабатывается вторым предприятием от имени или за счет первого упомянутого предприятия. Упоминание о сборе информации в подпункте d) предназначено для включения случая бюро газеты, которое не имеет иной цели, кроме как действовать как одно из многих «щупалец» материнской организации; освобождение такого бюро от налогообложения есть не что иное, как расширение концепции «простой закупки».»

Пункт 22 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 21 Модельной конвенции

1977 г. В указанную дату пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 23 (см. историю пункта 70), а пункт 21 был перенумерован в пункт 22 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 11 Проекта конвенции

1963 г. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и включён во второе предложение пункта 35 (см. историю пункта 102), а пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 21 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Исключения, перечисленные в подпунктах a) – e), не требуют подробных комментариев. Первые два и четвёртое являются обычными в двусторонних конвенциях, заключённых между государствами-членами. Пункт 3 a) Статьи относится только к случаю, когда предприятие приобретает пользование объектами для хранения, демонстрации или доставки своих собственных товаров или изделий. Пункт 3 b) относится к самому запасу изделий и предусматривает, что запас не должен рассматриваться как постоянное представительство, если он поддерживается для целей хранения, демонстрации или доставки.

Пункт 3 c) охватывает случай, когда запас товаров или изделий, принадлежащих

одному предприятию, обрабатывается вторым предприятием на другой территории от имени или за счет первого упомянутого предприятия. Упоминание о сборе информации в пункте 3 d) предназначено для охвата случая бюро газеты, которое не имеет иной цели, кроме как действовать как одно из многих «щупалец» материнской организации; освобождение такого бюро от налогообложения есть не что иное, как расширение концепции «простой закупки».»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 63: Соответствует пункту 25 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 63 был перенумерован в пункт 207 (см. историю пункта 207), а пункт 25 был изменён и перенумерован в пункт 63 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым C (5) Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. Изменения, внесённые в пункт 25, включали включение последних двух

предложений пункта 25 в пункт 71 (см. историю пункта 71). После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «25. Постоянное представительство могло бы также быть образовано, если предприятие содержит постоянное место деятельности для доставки запасных частей клиентам для оборудования, поставленного этим клиентам, где, кроме того, оно осуществляет техническое обслуживание или ремонт такого оборудования, поскольку это выходит за рамки чистой доставки, упомянутой в подпункте a) пункта 4. Поскольку эти послепродажные организации выполняют существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к своим клиентам, их деятельность не является лишь вспомогательной. Подпункт e) применяется только в том случае, если деятельность постоянного места деятельности ограничена подготовительной или вспомогательной. Это не имело бы места, если бы, например, постоянное место деятельности не только предоставляло информацию, но также предоставляло планы и т. п., специально разработанные для целей индивидуального клиента. Не имело бы это места и в том случае, если бы научно-исследовательское учреждение занималось производством.»

Пункт 25 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «25. Постоянное представительство могло бы также быть образовано, если предприятие содержит постоянное место деятельности для поставки запасных частей клиентам для оборудования, поставленного таким клиентам, или для технического обслуживания или ремонта такого оборудования, поскольку это выходит за рамки чистой доставки, упомянутой в подпункте a) пункта 4. Поскольку эти послепродажные организации выполняют существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к своим клиентам, их деятельность не является лишь вспомогательной. Подпункт e) применяется только в том случае, если деятельность постоянного места деятельности ограничена подготовительной или вспомогательной. Это не имело бы места, если бы, например, постоянное место деятельности не только предоставляло информацию, но также предоставляло планы и т. п., специально разработанные для целей индивидуального клиента. Не имело бы это места и в том случае, если бы научно-исследовательское учреждение занималось производством.»

Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 26 (см. историю пункта 26), а пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 25 и изменён путём замены слов «или для технического обслуживания или ремонта» словами «и для технического обслуживания и ремонта» в первом предложении докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 24 имел следующую редакцию:

«24. Постоянное представительство могло бы также быть образовано, если предприятие содержит постоянное место деятельности для поставки запасных частей клиентам для оборудования, поставленного таким клиентам, и для технического обслуживания и ремонта такого оборудования, поскольку это выходит за рамки чистой доставки, упомянутой в подпункте a)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

пункта 4. Поскольку эти послепродажные организации выполняют существенную и значительную часть услуг предприятия по отношению к своим клиентам, их деятельность не является лишь вспомогательной. Подпункт e) применяется только в том случае, если деятельность постоянного места деятельности ограничена подготовительной или вспомогательной. Это не имело бы места, если бы, например, постоянное место деятельности не только C (5) предоставляло информацию, но также предоставляло планы и т. п., специально разработанные для целей

индивидуального клиента. Не имело бы это места и в том случае, если бы научно-исследовательское учреждение занималось производством.»

Пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 41 (см. HISTORY пункта 118) и был добавлен новый пункт 24.

Пункт 64: Соответствует пункту 26.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 64 был перенумерован в пункт 208 (см. HISTORY пункта 208), а пункт 26.1 был изменён и перенумерован в пункт 64 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «26.1 Другим примером являются такие сооружения, как кабели или трубопроводы, пересекающие территорию страны. Помимо того, что доход, получаемый собственником или оператором таких сооружений от их использования другими предприятиями, охватывается статьёй 6, если они составляют недвижимое имущество согласно пункту 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о том, применяется ли к ним пункт 4. Если эти сооружения используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям,

подпункт a), который ограничен доставкой товаров или изделий, принадлежащих

предприятию, использующему сооружение, не будет применим в отношении собственника или оператора этих сооружений. Подпункт e) также не будет применим в отношении этого предприятия, поскольку кабель или трубопровод не используются исключительно для предприятия и их использование не носит подготовительного или вспомогательного характера с учётом характера предпринимательской деятельности этого предприятия. Однако ситуация иная, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно в целях транспортировки своего собственного имущества, и такая транспортировка является лишь побочной по отношению к предпринимательской деятельности этого предприятия, как в случае предприятия, которое занимается нефтепереработкой и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для транспортировки собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае подпункт a) был бы применим. Дополнительный вопрос заключается в том, может ли кабель или трубопровод также составлять постоянное представительство для клиента оператора кабеля или трубопровода, т. е. предприятия, данные, электроэнергия или имущество которого передаются или транспортируются из одного места в другое. В таком случае предприятие лишь получает услуги по передаче или транспортировке, предоставляемые оператором кабеля или трубопровода, и не имеет кабель или трубопровод в своём распоряжении. Как следствие, кабель или трубопровод не могут рассматриваться как постоянное представительство этого предприятия.»

Пункт 26.1 ранее был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The

2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 26.1 имел следующую редакцию: «26.1 Другим примером являются такие сооружения, как кабели или трубопроводы, пересекающие территорию страны. Помимо того, что доход, получаемый собственником или

оператором таких сооружений от их использования другими предприятиями, охватывается статьёй 6, если они составляют недвижимое имущество согласно пункту 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о том, применяется ли к ним пункт 4. Если эти сооружения используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, C (5) подпункт a), который ограничен доставкой товаров или изделий, принадлежащих предприятию, использующему сооружение, не будет применим в отношении собственника или оператора этих сооружений. Подпункт e) также не будет применим в отношении этого предприятия, поскольку кабель или трубопровод не используются исключительно для предприятия и их использование не носит подготовительного или вспомогательного характера с учётом характера предпринимательской деятельности этого предприятия. Однако ситуация иная, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно в целях транспортировки своего собственного имущества, и такая транспортировка является лишь побочной по отношению к предпринимательской деятельности этого предприятия, как в случае предприятия, которое занимается нефтепереработкой и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для транспортировки собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае подпункт a) был бы применим.»

Пункт 26.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 65: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 65 был изменён и

перенумерован в пункт 209 (см. HISTORY пункта 209) и был добавлен новый пункт 65, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 66: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 66 был изменён и

перенумерован в пункт 210 (см. HISTORY пункта 210) и был добавлен новый пункт 66, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 67: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 67 был перенумерован в

пункт 211 (см. HISTORY пункта 211) и был добавлен новый пункт 67, докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 68: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 68 был удалён и

был добавлен новый пункт 68, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 68 имел следующую редакцию: «68. Эстония и Словения оставляют за собой право изменить пункт 6, чтобы уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться агентом независимого статуса.»

Пункт 68 был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Эстонии в число стран, делающих

оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention»,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г.

пункт 68 имел следующую редакцию:

«68. Словения оставляет за собой право изменить пункт 6, чтобы уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться агентом независимого статуса.» C (5)

Пункт 68 был добавлен 22 июля 2010 г. вместе с предшествующим заголовком докладом

под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 69: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 70: Соответствует пункту 23 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 23 был изменён и перенумерован в пункт 70 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. Изменения в пункте 58 включали включение частей пункта 23 в пункты 58 и 71. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Подпункт e) предусматривает, что постоянное место деятельности, через которое предприятие осуществляет исключительно деятельность, имеющую для предприятия подготовительный или вспомогательный характер, считается не являющимся постоянным представительством. Формулировка этого подпункта делает ненужным составление исчерпывающего перечня исключений. Кроме того, этот подпункт предусматривает общее исключение из общего определения в пункте 1 и, будучи прочитанным вместе с этим пунктом, обеспечивает более избирательный критерий для определения того, что составляет постоянное представительство. В значительной степени он ограничивает это определение и исключает из его довольно широкой сферы ряд форм организации предпринимательской деятельности, которые, хотя и осуществляются через постоянное место деятельности, не должны рассматриваться как постоянные представительства. Признаётся, что такое место деятельности вполне может способствовать производительности предприятия, однако оказываемые им услуги настолько далеки от фактической реализации прибыли, что трудно отнести какую-либо прибыль к рассматриваемому постоянному месту деятельности. Примерами являются постоянные места деятельности исключительно для целей рекламы или для предоставления информации или для научных исследований или для обслуживания патента или договора о ноу-хау, если такие виды деятельности имеют подготовительный или вспомогательный характер.»

Пункт 23 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 22 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 24 (см. HISTORY пункта 71), а пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в

пункт 23 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 39 (см. HISTORY пункта 115), заголовки, предшествующие пункту 22,

были изменены и перемещены вместе с ним, и был добавлен новый пункт 22.

Пункт 71: Соответствует пункту 24 и частям пунктов 23 и 25 в редакции,

действовавшей до 21 ноября 2017 г. В указанную дату пункт 24 был изменён и перенумерован в пункт 71 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. Изменение пункта 24 включало C (5) перенос первых трёх предложений пункта 24 для образования нового пункта 59 и ряд других исключений и дополнений, а также включение последнего предложения пункта 23 (см. HISTORY пункта 70) и последних двух предложений пункта 25 (см. HISTORY пункта 63). После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Часто бывает трудно провести различие между видами деятельности, имеющими подготовительный или вспомогательный характер, и теми, которые его не имеют. Решающим критерием является то, образует ли деятельность постоянного места деятельности сама по себе существенную и значительную часть деятельности предприятия в целом. Каждый отдельный случай должен быть рассмотрен по существу. В любом случае постоянное место деятельности, общая цель которого тождественна общей цели всего предприятия, не осуществляет подготовительную или вспомогательную деятельность. Если, например, обслуживание патентов и ноу-хау является целью предприятия, постоянное место деятельности такого предприятия, осуществляющее такую деятельность, не может получить преимущества подпункта e). Постоянное место деятельности, функцией которого является управление предприятием или даже только частью предприятия либо группой концерна, не может рассматриваться как осуществляющее подготовительную или вспомогательную деятельность, ибо такая управленческая деятельность выходит за этот уровень. Если предприятия с международной разветвлённостью создают так называемый «управленческий офис» в государствах, в которых они имеют дочерние компании, постоянные представительства, агентов или лицензиатов, причём такой офис выполняет надзорные и координирующие функции в отношении всех подразделений предприятия, расположенных в соответствующем регионе, постоянное представительство обычно будет считаться существующим, поскольку управленческий офис может рассматриваться как офис по смыслу пункта 2. Если крупный международный концерн делегировал все управленческие функции своим региональным управленческим офисам так, что функции головного офиса концерна ограничены общим надзором (так называемые полицентрические предприятия), региональные управленческие офисы даже должны рассматриваться как «место управления» по смыслу подпункта a) пункта 2. Функция управления предприятием, даже если она охватывает лишь определённую область операций концерна, составляет существенную часть предпринимательских операций предприятия и поэтому никоим образом не может рассматриваться как деятельность, имеющая подготовительный или вспомогательный характер по смыслу подпункта e) пункта 4.»

Пункт 24 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 25 (см. HISTORY пункта 63), а

пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 24 докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 40 (см. HISTORY пункта 116) и был добавлен новый пункт 23.

Пункт 72: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 73: Соответствует пункту 27 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 27 был изменён и перенумерован в пункт 73 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Как уже упоминалось в пункте 21 выше, пункт 4 призван предусмотреть исключения из общего определения пункта 1 в отношении постоянных С (5) мест деятельности, которые занимаются видами деятельности, имеющими подготовительный или вспомогательный характер. Поэтому согласно подпункту f) пункта 4 тот факт, что одно постоянное место деятельности сочетает любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a)–e) пункта 4, сам по себе не означает, что постоянное представительство существует. До тех пор пока совокупная деятельность такого постоянного места деятельности носит лишь подготовительный или вспомогательный характер, постоянное представительство должно считаться несуществующим. Такие сочетания не следует рассматривать жёстко, а следует рассматривать с учётом конкретных обстоятельств. Критерий «подготовительный или вспомогательный характер» должен толковаться так же, как это изложено в отношении того же критерия подпункта e) (см. пункты 24 и 25 выше). Государства, которые желают допустить любое сочетание элементов, указанных в подпунктах a)–e), независимо от того, соблюдён ли критерий подготовительного или вспомогательного характера такого сочетания, свободны сделать это путём удаления

слова от «provided» до «character» в подпункте f).»

Пункт 27 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём удаления шестого

предложения, которое было включено в новый пункт 27.1, докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Как уже упоминалось в пункте 21 выше, пункт 4 предназначен для установления исключений из общего определения пункта 1 в отношении постоянных мест деятельности, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Поэтому, согласно

подпункту f) пункта 4, тот факт, что одно постоянное место деятельности сочетает любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) – e) пункта 4, сам по себе не означает, что постоянное представительство существует. До тех пор, пока совокупная деятельность такого постоянного места деятельности является лишь подготовительной или вспомогательной, постоянное представительство должно считаться несуществующим. Такие сочетания не следует рассматривать жёстко, а следует оценивать с учётом конкретных обстоятельств. Критерий «подготовительный или вспомогательный характер» должен толковаться таким же образом, как это изложено в отношении того же критерия подпункта e) (ср. пункты 24 и 25 выше).

Подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие содержит

несколько постоянных мест деятельности в значении подпунктов a) – e), при условии, что они отделены друг от друга территориально и организационно, поскольку в таком случае каждое место деятельности должно рассматриваться отдельно и изолированно для решения вопроса о том, существует ли постоянное представительство. Государства, которые желают разрешить любое сочетание позиций, упомянутых в подпунктах a)

> – e), независимо от того, соблюдён ли критерий подготовительного или вспомогательного характера такого сочетания, свободны сделать это путём удаления слов от «provided» до «character» в подпункте f).»

Пункт 27 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 26 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 28 (см. HISTORY пункта 75), а пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 27 и изменён путём замены перекрёстных ссылок на пункты 20, 23 и 24 перекрёстными ссылками на пункты 21, 24 и 25 докладом под названием «The Revision of the Model

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Как уже упоминалось в пункте 20 1 выше, пункт 4 предназначен для установления исключений из общего определения пункта 1 в отношении постоянных C (5) мест деятельности, которые занимаются деятельностью, имеющей подготовительный или вспомогательный характер. Поэтому, согласно подпункту f) пункта 4, тот факт, что одно постоянное место деятельности сочетает любые из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) – e) пункта 4, сам по себе не означает, что постоянное представительство существует. До тех пор, пока совокупная деятельность такого постоянного места деятельности является лишь подготовительной или вспомогательной, постоянное представительство должно считаться несуществующим. Такие сочетания не следует рассматривать жёстко, а следует оценивать с учётом конкретных обстоятельств. Критерий «подготовительный или вспомогательный характер» должен толковаться таким же образом, как это изложено в отношении того же критерия подпункта e) (ср. пункты 23 и 24 выше).

Подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие содержит

несколько постоянных мест деятельности в значении подпунктов a) – e), при условии, что они отделены друг от друга территориально и организационно, поскольку в таком случае каждое место деятельности должно рассматриваться отдельно и изолированно для решения вопроса о том, существует ли постоянное представительство. Государства, которые желают разрешить любое сочетание позиций, упомянутых в подпунктах a)

> – e), независимо от того, соблюдён ли критерий подготовительного или вспомогательного характера такого сочетания, свободны сделать это путём удаления слов от «provided» до «character» в подпункте f).»

Пункт 26 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 74: Соответствует пункту 27.1 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 27.1 был изменён и перенумерован в пункт 74 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27.1 имел следующую редакцию: «27.1 Подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие содержит несколько постоянных мест деятельности в значении подпунктов a) – e), при условии, что они отделены друг от друга территориально и организационно, поскольку в таком случае каждое место деятельности должно рассматриваться отдельно и изолированно для решения вопроса о том, существует ли постоянное представительство. Места деятельности не «отделены организационно», если каждое из них выполняет в Договаривающемся государстве взаимодополняющие функции, такие как получение и хранение товаров в одном месте, распределение этих товаров через другое и т.д. Предприятие не может дробить целостный операционный бизнес на несколько мелких операций с тем, чтобы утверждать, что каждое из них занимается лишь подготовительной или вспомогательной деятельностью.»

Пункт 27.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). До 28 января 2003 г. первое предложение пункта 27.1 было шестым предложением пункта 27 (см. HISTORY пункта 73).

Пункт 75: Соответствует пункту 28 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 28 был изменён и перенумерован в пункт 75 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Постоянные места деятельности, упомянутые в пункте 4, не могут считаться образующими постоянные представительства до тех пор, пока их деятельность ограничена C (5) функциями, которые являются предпосылкой для вывода о том, что постоянное место деятельности не является постоянным представительством. Это будет иметь место даже в том случае, если договоры, необходимые для создания и ведения бизнеса, заключаются теми, кто руководит самими местами деятельности. Сотрудники мест деятельности в значении пункта 4, которые уполномочены заключать такие договоры, не должны рассматриваться как агенты в значении пункта 5. Характерным примером была бы научно-исследовательская организация, руководитель которой уполномочен заключать договоры, необходимые для содержания организации, и который осуществляет эти полномочия в рамках функций организации. Постоянное представительство, однако, существует, если постоянное место деятельности, осуществляющее любую из функций, перечисленных в пункте 4, осуществляло бы их не только от имени предприятия, которому оно принадлежит, но также от имени других предприятий. Если, например, рекламное агентство, содержащееся предприятием, также занималось бы рекламой для других предприятий, оно рассматривалось бы как постоянное представительство предприятия, которым оно содержится.»

Пункт 28 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 27 Модельной

конвенции 1977 г. в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 29 (см. HISTORY пункта 76), а пункт 27 был перенумерован в пункт 28 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 27 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 76: Соответствует пункту 29 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 29 был изменён и перенумерован в пункт 76 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 29 имел следующую редакцию: «29. Если постоянное место деятельности согласно пункту 4 считается не являющимся постоянным представительством, это исключение применяется также к отчуждению движимого имущества, составляющего часть делового имущества места деятельности, при прекращении деятельности предприятия в такой установке (см. пункт 11 выше и пункт 2 статьи 13). Поскольку, например, демонстрация товаров исключена согласно подпунктам a) и b), продажа товаров по окончании торговой ярмарки или выставки охватывается этим исключением. Исключение, разумеется, не применяется к продажам товаров, которые фактически не демонстрировались на торговой ярмарке или выставке.»

Пункт 29 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 28 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 30 (см. HISTORY пункта 77), а пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 29 и изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 10» Комментария к статье 5 на «пункт 11» докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 28 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

«28. Если постоянное место деятельности согласно пункту 4 считается не являющимся постоянным представительством, это исключение применяется также к отчуждению движимого имущества, составляющего часть делового имущества места деятельности, при прекращении деятельности предприятия в такой установке (ср. пункт 10 C (5) выше и пункт 2 статьи 13). Поскольку, например, демонстрация товаров исключена согласно подпунктам a) и b), продажа товаров по окончании торговой ярмарки или выставки охватывается этим исключением. Исключение, разумеется, не применяется к продажам товаров, которые фактически не демонстрировались на торговой ярмарке или выставке.»

Пункт 28 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 77: Соответствует пункту 30 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 30 был изменён и перенумерован в пункт 77 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в

Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 30 имел следующую редакцию: «30. Постоянное место деятельности, используемое как для деятельности, относящейся к исключениям (пункт 4), так и для иной деятельности, рассматривалось бы как единое постоянное представительство и облагалось бы налогом в отношении обоих видов деятельности. Так было бы, например, в случае, когда магазин, содержащийся для доставки товаров, также занимался продажами.»

Пункт 30 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 29 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 31 (см. HISTORY пункта 82), заголовок, предшествовавший пункту 30, был перемещён вместе с ним, а пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 30 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 29 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 78: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 79: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 80: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 81: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 82: Соответствует пункту 31 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 31 был изменён и перенумерован в пункт 82, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «The 2017 Update to the C (5) Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15–

16 ноября 2015 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 31, был перемещён вместе с ним. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 31 имел следующую редакцию:

«31. Общепризнанным принципом является то, что предприятие должно рассматриваться как имеющее постоянное представительство в Государстве, если при определённых условиях имеется лицо, действующее за него, даже если предприятие может не иметь постоянного места деятельности в этом Государстве в значении пунктов 1 и 2. Это положение направлено на предоставление этому Государству права облагать налогом в таких случаях. Таким образом, пункт 5 устанавливает условия, при которых предприятие считается имеющим постоянное представительство в отношении любой деятельности лица, действующего за него. Пункт был переработан в Модельной конвенции 1977 г. для уточнения намерения соответствующего положения Проекта конвенции 1963 г. без изменения его существа, за исключением расширения исключённых видов деятельности лица.»

Пункт 31 в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 30 Модельной

конвенции 1977 г. В указанную дату пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 32 (см. HISTORY пункта 83), пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 31 и изменён докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 30, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 30 имел следующую редакцию:

«30. Общепринятым является принцип, согласно которому предприятие должно рассматриваться как иметь постоянное представительство в государстве, если при определенных условиях существует лицо, действующее от его имени, даже если предприятие не может иметь постоянного места нахождения предпринимательство в этом Государстве по смыслу пунктов 1 и 2. Настоящее положение намерено предоставить этому государству право взимать налоги в таких случаях. Так, пункт 5 предусматривает условия, при которых предприятие считается имеющим постоянное установления в отношении любой деятельности лица, действующего для него. В этом пункте есть была переработана, чтобы прояснить смысл соответствующего положения Закона 1963 г. Проект конвенции, не меняя ее существа, за исключением расширения исключенная деятельность человека». Параграф 30 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года.

Пункт 83: Соответствует пункту 32 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 32 был изменен и переименован в пункт 83 в отчете. под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32 гласит: «32. Лица, деятельность которых может привести к созданию постоянного представительства для предприятия являются так называемыми зависимыми агентами, т.е. лицами, независимо от того, являются ли они наемными работниками или нет. предприятия, которые не являются независимыми агентами, подпадающими под действие пункта 6. Такие лица могут быть либо физическими лицами, либо компаниями и не обязательно должны быть резидентами или иметь место деятельности в государстве, в котором они действуют от имени предприятия. Это было бы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5не было в интересах международных экономических отношений обеспечить, чтобы

содержание любого зависимого лица привело бы к постоянному представительстве для предприятия. Такое обращение должно быть ограничено лицами, которые в взгляды на объем

своих полномочий или характер своей деятельности предполагают C (5) предприятия в определенной степени в предпринимательской деятельности в соответствующем государстве. Таким образом, пункт 5 исходит из того, что только лица, имеющие полномочия по заключению контрактов могут привести к созданию постоянного представительства для предприятие, обслуживающее их. В этом случае лицо имеет достаточные полномочия для связывать участие предприятия в предпринимательской деятельности в соответствующем государстве. Использование термина «постоянное представительство» в данном контексте предполагает, конечно, что этот человек использует эту власть неоднократно, а не только в единичные случаи». Ранее в пункт 32 были внесены поправки 28 января 2003 года в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2002 года», принятое Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основании другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого ОЭСР Комитет по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 31 марта 1994 года и до 28 января 2003 г., пункт 32 гласил: «32. Лица, деятельность которых может привести к созданию постоянного представительства для предприятия являются так называемыми зависимыми агентами, т.е. лицами, независимо от того, являются ли они наемными работниками или нет, которые не являются независимыми агентами, подпадающими под действие пункта 6. Такие лица могут быть либо частные лица, либо компании. Это не отвечало бы интересам меж- национальные экономические отношения, чтобы обеспечить, чтобы содержание любого зависимого человека приведет к созданию постоянного представительства предприятия. такой обращение должно быть ограничено лицами, которые с учетом объема своих полномочий или характер своей деятельности вовлекает предприятие в той или иной степени в бизнес деятельности в соответствующем государстве. Таким образом, пункт 5 исходит из того, что только лица, имеющие право заключать договоры, могут привести к постоянному представительстве для обслуживающего их предприятия. В таком случае у человека достаточные полномочия, чтобы обязывать участие предприятия в предпринимательской деятельности в заинтересованное государство. Использование термина «постоянное представительство» в настоящем документе контекст предполагает, конечно, что этот человек использует это власти неоднократно, а не только в отдельных случаях. Также словосочетание «авторитет заключать договоры от имени предприятия» не ограничивает применение этого пункта к агенту, заключающему контракты буквально в название предприятия; этот параграф в равной степени применяется к агенту, который заключает контракты, обязательные для предприятия, даже если эти контракты не фактически от имени предприятия». Ранее в пункт 32 были внесены поправки 31 марта 1994 года путем добавления следующего предложения: конце абзаца в отчете, озаглавленном «Обновление Типовой налоговой декларации 1994 года». Конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 года пункт 32 гласил: «32. Лица, деятельность которых может привести к созданию постоянного представительства для предприятия являются так называемыми зависимыми агентами, т.е. лицами, независимо от того, являются ли они наемными работниками или нет, которые не являются независимыми агентами, подпадающими под действие пункта 6. Такие лица могут быть либо частные лица, либо компании. Это было бы не в интересах международные экономические отношения, чтобы обеспечить поддержание любогозависимое лицо приведет к созданию постоянного представительства предприятия. Такое обращение должно быть ограничено лицами, которые, учитывая объем их полномочия или характер их деятельности в той или иной степени затрагивают предприятие в предпринимательской деятельности в соответствующем государстве. Таким образом, пункт 5 продолжается. исходя из того, что только лица, имеющие полномочия на заключение договоров, могут привести к постоянное представительство для обслуживающего их предприятия. В таком случае

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5лицо имеет достаточные полномочия, чтобы обязывать участие предприятия в

предпринимательской деятельности в соответствующем государстве. Использование термина «постоянный представительстве» в этом контексте предполагает, конечно, что это лицо использует этой власти неоднократно, а не только в отдельных случаях». Параграф 32 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал параграфу 31 C (5) 1977 г. Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 32 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 33

(см. HISTORY параграфа 97) и параграф 31 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 32 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 31 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 16 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. В пункт 16 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки и была изменена нумерация, когда Советом ОЭСР была принята Типовая конвенция 1977 года о 11 апреля 1977 г. В проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г. пункт 16 гласил: следует: «16. Исключив таким образом независимых агентов из термина «постоянные представительствй», это также не отвечало бы интересам международной экономической отношения, позволяющие рассматривать всех зависимых агентов как постоянные представительства. Лечение в качестве постоянного представительства должно быть ограничено зависимыми агентами те предприятия, которые, ввиду объема полномочий своего агента или характера деловых отношений своего агента, принимать участие в определенной степени в предпринимательской деятельности в другом государстве. Таким образом, статья исходит из что только лица, имеющие право заключать договоры, должны рассматриваться как постоянные представительства. Термин «общая власть», который был обычно используемый в двусторонних конвенциях, был оставлен и заменен просто термином «авторитет». На практике маловероятно, чтобы какие-либо зависимые агенты имеют совершенно неограниченные полномочия по заключению договоров. Во всех случаях власть должна быть в некоторой степени ограничена. По административным причинам это представляется целесообразным избежать трудностей, которые неизбежно возникнут, если вопрос о том, является ли зависимый агент постоянным представительством, должен был решаться на основании точного предела его полномочий. Когда у агента есть достаточные полномочия, чтобы обязывать участие предприятия в хозяйственной деятельности другая страна такова, что агент должен считаться постоянным представительстве. Использование термина «постоянное представительство» по отношению к человека, предполагает, конечно, что этот человек пользуется своим авторитетом неоднократно, а не только в отдельных случаях». Параграф 84: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 85: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 86: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 87: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to

the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. C (5) Саммит в Анталье, 15-16 ноября 2015 г. Параграф 88: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 89: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе последующей работы, предпринятой по итогам другого доклада, озаглавленного

«Предотвращение Искусственное уклонение от статуса постоянного представительства, Действие 7 – Итоговый отчет», одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье 15-16 ноября 2015 года. Параграф 90: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 91: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 92: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 93: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 94: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 95: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 96: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 97: Соответствует параграфу 33 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 33 был изменен и переименован в пункт 97 в отчете. под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, C (5) одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 5 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 33 гласит: «33. Полномочия по заключению контрактов должны распространяться на контракты, касающиеся операции, составляющие собственно бизнес-деятельность предприятия. Это было бы не имеет значения, например, если лицо имело полномочия нанимать сотрудников для предприятию для оказания помощи этому лицу в деятельности предприятия или если это лицо было уполномочен заключать от имени предприятия аналогичные договоры, касающиеся только внутренние операции. Более того, власть должна привычно осуществляться в другое государство; так это или нет, следует определять на основе коммерческих реалий ситуации. Лицо, уполномоченное на согласовывать все элементы и детали контракта в обязательном для предприятия виде можно сказать, что он осуществляет эти полномочия «в этом государстве», даже если контракт подписан другим лицом в Государстве, в котором находится предприятие, или если первое лицо формально не наделено представительскими полномочиями. Сам факт, однако, что человек присутствовал или даже участвовал в переговорах в государстве между предприятием и клиентом само по себе недостаточно для вывода о том, что лицо осуществило в этом Государстве полномочия заключать контракты в название предприятия. Тот факт, что человек присутствовал или даже участвовал в однако такие переговоры могут стать важным фактором в определении точного функции, выполняемые этим лицом от имени предприятия. Поскольку в силу

пункт 4, содержание постоянного места деятельности исключительно для перечисленных целей

в этом пункте не считается постоянным представительством, лицо деятельность которого ограничивается такими целями, не создает постоянного представительстве тоже». Ранее в пункт 33 были внесены поправки 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 33 гласил: «33. Полномочия по заключению контрактов должны распространяться на контракты, касающиеся операции, составляющие собственно бизнес-деятельность предприятия. Это было бы не имеет значения, например, если лицо имело полномочия нанимать сотрудников для предприятию для оказания помощи этому лицу в деятельности предприятия или если это лицо было уполномочен заключать от имени предприятия аналогичные договоры, касающиеся только для внутренних операций. Кроме того, власть должна быть привычно реализована. в другом государстве; Так это или нет, должно быть определено на исходя из коммерческих реалий ситуации. Лицо, уполномоченное на согласовывать все элементы и детали контракта в обязательном для предприятия виде можно сказать, что он осуществляет эти полномочия «в этом государстве», даже если контракт подписан

другим лицом в Государстве, в котором находится предприятие. Поскольку по в силу пункта 4 содержание постоянного места деятельности исключительно для целей, перечисленных в этом параграфе, не считается постоянным представительстви, лицо, деятельность которого ограничивается такими целями, не либо создать постоянное представительство».

Пункт 33 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 32 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 г. был принят пункт 33 Типовой конвенции 1977 г. нумерация изменена на параграф 34 (см. HISTORY параграфа 99) и параграф 32 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 33 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 32 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года.

Советом 11 апреля 1977 года.

Пункт 98: Соответствует пункту 33.1 в редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в пункт 33.1 были внесены поправки и нумерация изменена на пункт 98 в отчете. C (5) под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 33.1 изложить в следующей редакции: «33.1 Требование о том, что агент должен «обычно» осуществлять полномочия по заключать контракты отражает основополагающий принцип статьи 5 о том, что наличие которое предприятие поддерживает в Договаривающемся государстве, должно быть чем-то большим, чем просто временный характер, если предприятие следует рассматривать как сохраняющее постоянное представительство и, следовательно, облагаемое налогом присутствие в этом Государстве. Степень и частота активности, необходимая для того, чтобы сделать вывод, что агент «привычно тренируется» организация-заказчик будет зависеть от характера контрактов и бизнеса. принципала. Невозможно провести точный частотный тест. Тем не менее, те же факторы, которые рассматриваются в пункте 6, будут иметь значение при принятии эта решимость». Параграф 33.1 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.). Параграф 99: Соответствует параграфу 34 в его редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату пункт 34 был изменен и

переименован в пункт 99 в отчете. под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 34 гласил: "34. При соблюдении требований, изложенных в пункте 5, постоянный представительстве предприятия существует постольку, поскольку лицо действует в интересах последнее, т.е. не только в той мере, в какой такое лицо осуществляет полномочия по заключать договоры от имени предприятия».

Пункт 34 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 33 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. В этот день был принят пункт 34 Типовой конвенции 1977 года. нумерация изменена на параграф 35 (см. HISTORY параграфа 100) и параграф 33 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 34 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 33 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 100: Соответствует параграфу 35 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 35 был переименован в пункт 100 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 35 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 34 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. В этот день был принят пункт 35 Типовой конвенции 1977 года. изменен и переименован в пункт 36 (см. HISTORY пункта 102), заголовок предыдущий параграф 35 был перенесен вместе с ним, а вместе с ним и параграф 34 Типового документа 1977 года.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Конвенция была переименована в пункт 35 в докладе под названием “The Revision of

the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 34 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. C (5) Параграф 101: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 102: Соответствует параграфу 36 в его редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату пункт 36 был изменен и переименован в пункт 102, а предшествующий заголовок был перенесен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталье, 15-16 ноября 2015 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 36 гласит: «36. Если предприятие Договаривающегося государства осуществляет деловые отношения через брокера, генерального комиссионера или любого другого агента независимой статусе, он не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в отношении таких сделок. если агент действует в ходе обычной деятельности (см. пункт 32 выше). Хотя само собой разумеется, что такой агент, представляющий собой отдельный предприятие, не может составлять постоянное представительство иностранного предприятия, параграф 6 был включен в статью для ясности и акцента».

Пункт 36 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 35 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. В этот день был принят пункт 36 Типовой конвенции 1977 года. изменен и переименован в пункт 37 (см. HISTORY пункта 37) и

пункт 35 Типовой конвенции 1977 года был переименован в пункт 36 и

внесены изменения, заменив содержащуюся в нем перекрестную ссылку на «пункт 31» перекрестной ссылкой ссылка на «пункт 32» в отчете под названием “The Revision of the Model Convention”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В то же время заголовок, предшествующий параграфу 35, был перенесен непосредственно перед параграфом 36. В Типовой конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 35 гласил: «35. Если предприятие Договаривающегося государства осуществляет деловые отношения через брокера, генерального комиссионера или любого другого агента независимой статусе, он не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в отношении таких сделок. если агент действует в ходе обычной деятельности (см. пункт 31 выше). Хотя само собой разумеется, что такой агент, представляющий собой отдельный предприятие, не может составлять постоянное представительство иностранного предприятия, параграф 6 был включен в статью для ясности и акцента».

Пункт 35 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пунктам 20 и 21

Проект конвенции 1963 года. Параграфы 20 и 21 проекта конвенции 1963 года были изменена и включена в пункт 35, когда была принята Типовая конвенция 1977 года. принят Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. При этом заголовки предыдущий пункт 20 проекта конвенции 1963 года был изменен и перенесен непосредственно перед пунктом 35. В проекте конвенции 1963 года (принятом ОЭСР Советом 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г. пункты 20 и 21 и заголовки, предшествующие пункту 20, гласят: «Пункт 5 НЕЗАВИСИМЫЕ АГЕНТЫ

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

20. Если предприятие осуществляет деловые операции через агента независимого статуса, оно не может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве (ср. основания, изложенные в пункте 15 выше). Соответствующие положения содержатся в Мексиканском и Лондонском проектах (статья V, пункт 5 Протокола), а также в многочисленных С (5) других конвенциях об избежании двойного налогообложения. В Мексиканском и Лондонском проектах, а также в конвенциях брокеры и комиссионеры указываются в качестве агентов независимого статуса. Аналогичным образом деловые операции, осуществляемые при содействии любого другого независимого лица, ведущего торговлю или предпринимательскую деятельность (например, экспедитора), не образуют постоянного представительства. Такие независимые агенты должны, однако, действовать в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности. Если, например, комиссионер не только продаёт товары или изделия предприятия от своего имени, но и обычно действует в отношении этого предприятия как постоянный агент, имеющий полномочия заключать договоры, он считался бы в отношении этой конкретной деятельности постоянным представительством, поскольку он таким образом действует вне обычного хода своей собственной торговли или предпринимательской деятельности (а именно деятельности комиссионера).

21. Хотя само собой разумеется, что агенты независимого статуса, представляющие собой, как они и есть, отдельное предприятие, не могут образовывать постоянное представительство иностранного предприятия, когда они действуют в рамках обычного хода своей предпринимательской деятельности (ср. пункт 15 настоящего Комментария), пункт 5 сохраняется в статье ради ясности и акцента, особенно поскольку аналогичное положение содержится почти во всех заключённых до настоящего времени конвенциях об избежании двойного налогообложения.»

Пункт 103: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 104: Соответствует пунктам 38 и 38.2 в редакции, действовавшей до

21 ноября 2017 г. В указанную дату пункты 38 и 38.2 были объединены, изменены и перенумерованы в пункт 104 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report», одобренного «Группой двадцати» на саммите в Анталье в 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункты 38 и 38.2 имели следующую редакцию: «38. Является ли лицо независимым от представляемого предприятия, зависит от объёма обязательств, которые это лицо имеет перед предприятием. Если коммерческая деятельность лица для предприятия подчинена подробным указаниям или всеобъемлющему контролю со стороны предприятия, такое лицо не может рассматриваться как независимое от предприятия. Другим важным критерием будет то, несёт ли предпринимательский риск само лицо или предприятие, которое это лицо представляет. [...]

38.2. При определении может ли агент считаться независимым». Ранее в параграф 38 были внесены изменения 28 января 2003 года путем исключения четвертого предложение и включение пятого и последующих предложений в новые

пункт 38.7 отчета под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”

принят Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Convention” (принят Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 7 ноября 2002 г.). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 38 гласил: «38. Независимость лица от представляемого предприятия зависит от объем обязательств, которые это лицо имеет перед предприятием. Если коммерческая деятельность лица для предприятия подлежит подробному C (5) указанию или всестороннему контролю с его помощью такое лицо не может считаться как независимый от предприятия. Еще одним важным критерием будет то, будет ли предпринимательский риск должен нести лицо или предприятие представляет. Дочерняя компания не должна считаться зависимой от материнской компании. исключительно по причине владения материнской компанией акционерным капиталом. Лица не могут быть считается, что они действуют в ходе обычной деятельности, если вместо предприятия такие лица осуществляют деятельность, которая экономически относится к сфере предприятия, а не к собственным бизнес-операциям. Где, для Например, комиссионер не только продает товары или товары комиссионера. предприятие от своего имени, но также обычно действует в отношении этого предприятия, как постоянный агент, имеющий право заключать контракты, он будет считается в отношении данной конкретной деятельности постоянным представительством, поскольку он таким образом действует вне обычного курса своей торговли или бизнеса (а именно комиссионера), если только его деятельность не ограничивается упомянуто в конце пункта 5».

Пункт 38 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 37 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 38 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 39 (см. HISTORY параграфа 114) и параграф 37 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 38 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 37 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 38.2 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 105: Соответствует пункту 38.1 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату параграф 38.1 был изменен и переименован в параграф 105 доклад под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38.1 изложить в следующей редакции: «38.1 В отношении теста на юридическую зависимость следует отметить, что контроль, который материнская компания осуществляет над своей дочерней компанией в качестве акционера не имеет значения при рассмотрении зависимости или отсутствия дочерняя компания в качестве агента материнской компании. Это согласуется с правило пункта 7 статьи 5. Однако, как указывает пункт 41 Комментария, дочерняя компания может считаться зависимым агентом своей материнской компании на основании применения те же тесты, которые применяются к несвязанным компаниям». Параграф 38.1 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 106: Соответствует пункту 38.3 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 38.3 был переименован в пункт 106 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (5) Параграф 38.3 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 107: Соответствует пункту 38.4 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 38.4 был переименован в пункт 107 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 38.4 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 108: Соответствует пункту 38.5 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 38.5 был переименован в пункт 108 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 38.5 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 109: Соответствует пункту 38.6 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 38.6 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 109 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38.6 изложить в следующей редакции: «38.6 Еще одним фактором, который следует учитывать при определении независимого статуса, является количество принципалов, представленных агентом. Независимый статус менее вероятен, если Деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия в течение всего срока существования бизнеса или длительного периода времени. Однако, этот факт сам по

себе не является определяющим. Все факты и обстоятельства должны быть принимается во внимание для определения того, представляет ли деятельность агента осуществляемый им автономный бизнес, в котором он несет риск и получает вознаграждение за счет использования его предпринимательских навыков и знаний. Где Агент действует от имени ряда принципалов в ходе своей обычной деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения бизнеса, осуществляемого агентом на законных основаниях. зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно, чтобы контролировать действия агентом в ходе своей деятельности от их имени». Параграф 38.6 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 110: Соответствует пункту 38.7 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату параграф 38.7 был изменен и переименован в параграф 110

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР

Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38.7 читать в следующей редакции: C (5) «38.7 Нельзя сказать, что о людях действуют в ходе обычной деятельности если вместо предприятия такие лица осуществляют деятельность, которая с экономической точки зрения принадлежат к сфере предприятия, а не к сфере собственного бизнеса операции. Если, например, комиссионер не только продает товар или товары предприятия от своего имени, но и обычно действует в отношении этому предприятию в качестве постоянного агента, имеющего право заключать договоры, в отношении этой конкретной деятельности он будет считаться постоянным представительстве, поскольку он таким образом действует вне обычного курса своей собственной торговли или предпринимательской деятельности (а именно комиссионера), если только его деятельность не ограничивается упомянутые в конце пункта 5». Параграф 38.7 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. на основе другого отчета под названием “Issues Arising under статья 5 (Permanent Establishment) of the Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по по финансовым вопросам 7 ноября 2002 г.). Пункт 38.7 соответствовал пятому и последующие предложения параграфа 38 (см. HISTORY параграфа 38), как они читаются до 28 января 2003 г. Параграф 111: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 112: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 113: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 114: Соответствует параграфу 39 в его редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату пункт 39 был изменен и переименован в пункт 114 в отчете. под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобрен «Большой двадцаткой» на саммите «Большой двадцатки» в Анталье, 15-16 ноября 2015 года. 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 39 гласил: «39. Согласно определению термина «постоянное представительство» страховая компания

одного штата может облагаться налогом в другом штате по своему страхованию предприятие, если оно имеет постоянное место деятельности в значении пункта 1 или если оно осуществляет предпринимательскую деятельность через лицо по смыслу пункта 5. Поскольку агентства иностранных страховых компаний иногда не соответствуют ни одному из выше требований, вполне возможно, что эти компании ведут крупномасштабный бизнес в Государстве, не облагаясь налогом в этом Государстве на свои прибыли, полученные от таких бизнес. Чтобы исключить такую возможность, различные конвенции, заключенные

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Страны-члены ОЭСР включают положение, которое предусматривает, что страхование

Компании одного государства считаются имеющими постоянное представительство в другом Государства, если они собирают премии в этом другом Государстве через агента, созданного там - кроме агента, который уже представляет собой постоянное представительство С (5) в силу пункта 5 — или застраховать риски, находящиеся на этой территории, посредством такого агент. Решение о том, следует ли применять такое положение включение в конвенцию будет зависеть от преобладающей фактической и правовой ситуации. в соответствующих Договаривающихся государствах. Поэтому часто такое положение будет не рассматриваться. В связи с этим представляется нецелесообразным вставлять соответствующее положение в Типовой конвенции».

Пункт 39 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 38 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. В этот день был принят пункт 39 Типовой конвенции 1977 года. нумерация изменена на параграф 40 (см. HISTORY параграфа 115), заголовок, предшествующий

пункт 39 был перенесен вместе с ним, а пункт 38 Типовой конвенции 1977 года был

нумерация изменена на пункт 39 в отчете под названием “The Revision of the Model Convention”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 38 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 115: Соответствует параграфу 40 в его редакции до 21 ноября 2017 года. с этой даты нумерация пункта 40 была изменена на пункт 115, а предыдущий заголовок был предложен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 40 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 39, поскольку он

читать до 23 июля 1992 года. В этот день пункт 40 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 41 (см. HISTORY параграфа 116), параграф 39 Закона 1977 года. Нумерация Типовой конвенции была изменена на пункт 40, а заголовок, предшествующий параграф 39 был перенесен вместе с ним в отчете под названием “The Revision of the Model Convention”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 39 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 22 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. В пункт 22 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки и нумерация была изменена на пункт 40, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте конвенции 1963 г. (принятом ОЭСР Советом 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 22 и предыдущие заголовки гласят следующее:

«Пункт 6 ДОЧЕРНИЕ КОМПАНИИ

22. Мексиканский и Лондонский проекты (пункт 8 статьи V Протокола) и многочисленные конвенции об избежании двойного налогообложения предусматривают, что существование дочерней компании само по себе не означает, что дочерняя компания Компания является постоянным представительством своей материнской компании. Это следует из принцип, согласно которому для целей налогообложения такая дочерняя компания представляет собой независимое юридическое лицо. Даже тот факт, что торговля или бизнес, осуществляемые дочерняя компания управляется материнской компанией, не является дочерняя компания является постоянным представительством материнской компании». Параграф 116: Соответствует параграфу 41 в его редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату в пункт 41 были внесены поправки путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 116 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 41 гласит: «41. Однако материнская компания может быть учреждена в соответствии с правилами параграфа 1 или 5 статьи иметь постоянное представительство в государстве, где дочерняя компания

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5имеет место деятельности. Таким образом, любые помещения или помещения, принадлежащие дочерней компании которая находится в распоряжении материнской компании (см. пункты 4, 5 и 6 выше) и которое представляет собой постоянное место деятельности, через которое материнская компания осуществляет свою деятельность. собственный бизнес будет представлять собой постоянное представительство материнской компании в соответствии с

пункт 1, с учетом пунктов 3 и 4 статьи (см., например, C (5)

пример в пункте 4.3 выше). Также согласно пункту 5 родитель будет считаться иметь постоянное представительство в государстве для осуществления любой деятельности, которую оно осуществляет дочерняя компания обязуется за это, если дочерняя компания имеет и обычно осуществляет это Укажите полномочия заключать договоры от имени материнской компании (см. пункты 32, 33 и 34 выше), если только эта деятельность не ограничивается упомянутое в пункте 4 статьи, или если дочерняя компания не действует в обычном порядке. в ходе своей деятельности в качестве независимого агента, для которого предусмотрен пункт 6 статьи применяется». В пункт 41 были внесены поправки 15 июля 2005 г. отчетом под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 41 гласил: «41. Однако дочерняя компания будет представлять собой постоянное представительство. для своей материнской компании на тех же условиях, предусмотренных в пункте 5, что и действителен для любой другой несвязанной компании, т.е. если она не может рассматриваться как независимый агент в значении пункта 6, и если он имеет и обычно осуществляет полномочия по заключению договоров от имени материнской компании. И последствия будут такими же, как и для любой другой несвязанной компании, с которой применяется пункт 5».

Пункт 41 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 40 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 41 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 42 (см. HISTORY параграфа 118) и параграф 40 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 41 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 40 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 23 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. В пункт 23 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки и нумерация была изменена на пункт 40, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте конвенции 1963 г. (принятом ОЭСР Советом 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 23 гласит:

«23. Однако если дочерняя компания от имени своей материнской компании осуществляет деятельность в пределах положений пункта 4 статьи, которая дочерняя компания считается постоянным представительством материнской компании компания. Если, например, дочерняя компания на основании орган, заключает договоры купли-продажи от имени материнской компании, дочерняя компания будет рассматриваться как постоянное представительство материнской компании компании (но только в отношении такой деятельности). Материнская компания подлежит налог на ту часть прибыли, полученной от таких продаж, которая относится к этому постоянное представительство. Это не влияет на отдельное налогообложение собственная прибыль дочерней компании».

Пункт 117: Соответствует пункту 41.1 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 41.1 были внесены поправки путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 117 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 года и до 21 ноября 2017 года пункт 41.1 изложить в следующей редакции: «41.1 Те же принципы применяются к любой компании, входящей в состав транснациональной группы, чтобы такая компания могла иметь постоянное представительство в государство, если оно имеет в своем распоряжении (см. пункты 4, 5 и 6 выше) и использует

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5помещения, принадлежащие другой компании группы, или если бывшая компания

считается имеющим постоянное представительство в соответствии с пунктом 5 статьи (см. пункты 32, 33 и 34 выше). Установление существования Постоянное представительство в соответствии с правилами пункта 1 или 5 статьи должно: Однако C (5) выполняется отдельно для каждой компании группы. Таким образом, существование в одно государство постоянного представительства одной компании группы не будет иметь какое-либо значение для того, имеет ли другая компания группы постоянный представительстве в этом штате». Параграф 41.1 был добавлен 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Параграф 118: Соответствует параграфу 42 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 42 был переименован в пункт 118 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42 был заменен 15 июля 2005 года, когда он был исключен и введен новый параграф 42 был добавлен отчетом под названием “The 2005 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г., пункт 42 гласил: «42. Те же правила должны применяться к деятельности, которую одна дочерняя компания осуществляет для любая другая дочерняя компания той же компании».

Пункт 42 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 41 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 42 Типовой конвенции 1977 года был удален, заголовок, предшествующий параграфу 42, перенесен непосредственно перед пункты 43 и 41 Типовой конвенции 1977 года были переименованы в

пункт 42 доклада под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятого

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 41 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 24 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. В пункт 24 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки и нумерация была изменена на пункт 41, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте конвенции 1963 г. (принятом ОЭСР Советом 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 24 гласит:

«24. По тем же причинам материнскую компанию не следует рассматривать как образующее постоянное представительство своей дочерней компании, если только оно не выполняет условиях, предусмотренных пунктом 4 статьи. Те же правила должны применяться к двум или нескольких дочерних компаний одной и той же компании». В Типовой конвенции 1977 года и до ее исключения 23 июля 1992 года пункт 42 читайте следующим образом: «42. Режим ирландского налогового законодательства для операторов-нерезидентов в Ирландии и Ирландии континентальный шельф. Прибыль, получаемая лицом, не являющимся резидентом Ирландии, от разведочная или эксплуатационная деятельность в Ирландии или в районе ирландского континентального шельфа а также прибыль от разведки или прав на эксплуатацию рассматриваются как прибыль торговли, осуществляемой в Ирландии через филиал или агентство, и, как следствие, облагается налогом в Ирландии. Сюда входят подрядчики-нерезиденты, которые поставляют бурение скважин, укладка труб и аналогичные услуги в Ирландии или в районе ирландского континентального шельфа. В Кроме того, прирост капитала, получаемый в результате реализации прав на разведку или разработку в Ирландии или в районе ирландского континентального шельфа, рассматриваются как прибыль, получаемая от распоряжение активами, расположенными в Ирландии. При заключении соглашений с другими стран-членов, Ирландия хотела бы, чтобы подпункт f) пункта 2 был таким составлен и интерпретирован так, чтобы отразить позицию Ирландии».КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Параграф 42 Типовой конвенции 1977 года был добавлен, когда Типовая конвенция 1977 года Конвенция была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. Параграф 119: Добавлен вместе с предыдущим заголовком 21 ноября 2017 г. отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 21 ноября 2017 г. на основании другого отчета под названием C (5) “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренный «Группой двадцати» на саммите «Группы двадцати» в Анталье в 2015 г. 15-16 ноября 2015 г. Параграф 120: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г. Параграф 121: Добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года, на основе другого отчета под названием “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - Final Report”, одобренного G20 на встрече G20 в 2015 году. Саммит в Анталии 15-16 ноября 2015 г.

Пункт 122: Соответствует пункту 42.1 в редакции до 21 ноября 2017 года.

с этой даты нумерация пункта 42.1 была изменена на пункт 122, а предыдущий заголовок был перенесен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. Параграф был добавлен 28 января 2003 года вместе с предшествующим ему заголовком автором: отчет под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 123: Соответствует пункту 42.2 в редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 42.2 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 123 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42.2 изложить в следующей редакции: «42.2 В то время как место, где

автоматизированное оборудование эксплуатируется предприятием может образовывать постоянное представительство в стране, где оно находится (см. ниже), необходимо проводить различие между компьютерным оборудованием, которое может быть учрежден в таком месте, чтобы образовать постоянное представительство при определенных обстоятельства, а также данные и программное обеспечение, которые используются или хранятся на них оборудование. Например, веб-сайт в Интернете, представляющий собой комбинацию программного обеспечения. и электронные данные сами по себе не являются материальной собственностью. Поэтому это делает не иметь места, которое могло бы считаться «местом деятельности», поскольку не существует «объекта» таких как помещения или, в некоторых случаях, машины или оборудование» (см.

пункт 2 выше), если программное обеспечение и данные, составляющие этот веб-сайт,

обеспокоен. С другой стороны, сервер, на котором хранится веб-сайт и через которое он доступен, является частью оборудования, имеющей физическое местонахождение и такое место может, таким образом, представлять собой «постоянное место деятельности» предприятия. который управляет этим сервером». Параграф 42.2 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 124: Соответствует пункту 42.3 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 42.3 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 124 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42.3 изложить в следующей редакции:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5«42.3 Различие между веб-сайтом и сервером, на котором размещен веб-сайт.

важно хранить и использовать, поскольку предприятие, эксплуатирующее сервер, может быть отличается от предприятия, которое ведет бизнес через веб-сайт. Для Например, это обычное явление для веб-сайта, через который предприятие осуществляет свою деятельность. С (5) бизнес должен быть размещен на сервере интернет-провайдера (ISP). Хотя комиссионные, выплачиваемые интернет-провайдеру по таким соглашениям, могут основываться на сумме дисковое пространство, используемое для хранения программного обеспечения и данных, необходимых веб-сайту, эти контракты обычно не приводят к тому, что сервер и его местоположение находятся в распоряжении предприятия (см. пункт 4 выше), даже если предприятие смогло определить, что его веб-сайт должен быть размещен на определенном сервере в определенном местоположение. В таком случае предприятие даже не имеет физического присутствия на территории. это место, поскольку веб-сайт нематериален. В этих случаях предприятие не может считаться приобретением коммерческого предприятия в силу этого хостинга аранжировка. Однако если предприятие, осуществляющее деятельность через веб-сайт, имеет сервер в своем распоряжении, например, он владеет (или арендует) и управляет сервер, на котором хранится и используется веб-сайт, место, где находится этот сервер местонахождение может составлять постоянное представительство предприятия, если другое требования статьи соблюдены». Параграф 42.3 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 125: Соответствует пункту 42.4 в редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 42.4 был переименован в пункт 125 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.4 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 126: Соответствует пункту 42.5 в редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 42.5 был переименован в пункт 126 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.5 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 127: Соответствует пункту 42.6 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 42.6 был переименован в пункт 127 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.6 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 128: Соответствует пункту 42.7 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату пункт 42.7 был переименован в пункт 128 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.7 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 129: Соответствует пункту 42.8 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 42.8 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 129 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42.8 изложить в следующей редакции: «42.8 Однако если такие функции сами по себе образуют существенную и

значительную часть хозяйственной деятельности предприятия в целом или где иное

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

основные функции предприятия осуществляются посредством компьютерного оборудования, это выходит за рамки деятельности, предусмотренной пунктом 4, и если оборудование представляло собой постоянное место деятельности предприятия (как обсуждалось в пункты 42.2–42.6 выше), будет создано постоянное представительство». Параграф 42.8 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update C (5) to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Параграф 130: Соответствует параграфу 42.9 в редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату пункт 42.9 был переименован в пункт 130 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.9 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 131: Соответствует пункту 42.10 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день пункт 42.10 был изменен и переименован в пункт 131. доклад под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 42.10 читать следующим образом:

«42.10 Последний вопрос заключается в том, может ли пункт 5 применяться для признания интернет-провайдера постоянное представительство. Как уже отмечалось, интернет-провайдеры обычно предоставляют услуга размещения веб-сайтов других предприятий на собственных серверах. Проблема тогда может возникнуть вопрос о том, может ли параграф 5 применяться для признания таких интернет-провайдеров представляют собой постоянные представительства предприятий, осуществляющих электронную торговля через веб-сайты, управляемые через серверы, принадлежащие и управляемые эти интернет-провайдеры. Хотя это может иметь место в

очень необычных обстоятельствах, параграф 5, как правило, не будет применяться, поскольку интернет-провайдеры не будут представлять собой агент предприятий, которым принадлежат веб-сайты, поскольку у них не будет полномочия заключать контракты от имени этих предприятий и не будет регулярно заключать такие контракты или потому, что они будут представлять собой независимые агенты, действующие в ходе обычной деятельности, о чем свидетельствует тот факт, что они размещают веб-сайты множества различных предприятий. Также очевидно, что, поскольку веб-сайт, через который предприятие осуществляет свою деятельность, сам по себе не является «человеком». как определено в пункте 5 статьи 3, не может применяться для признания постоянного представительстве существует в силу того, что веб-сайт является агентом предприятия для целей этого пункта». Параграф 42.10 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 132: Соответствует пункту 42.11 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.11 была изменена на пункт 132, а предыдущий заголовок был перенесен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. Параграф 42.11 был добавлен 17 июля 2008 года вместе с предшествующим ему заголовком отчет под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 133: Соответствует пункту 42.12 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.12 была изменена на пункт 133 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 133 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 134: Соответствует пункту 42.13 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.13 была изменена на пункт 134 в отчете, озаглавленном

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5“The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР

21 ноября 2017 г. Параграф 42.13 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. C (5)

Пункт 135: Соответствует пункту 42.14 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.14 была изменена на пункт 135 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.14 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 136: Соответствует пункту 42.15 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.15 была изменена на пункт 136 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.15 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 137: Соответствует пункту 42.16 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.16 была изменена на пункт 137 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.16 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 138: Соответствует пункту 42.17 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день пункт 42.17 был переименован в пункт 138 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.17 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 139: Соответствует пункту 42.18 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.18 была изменена на пункт 139 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.18 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 140: Соответствует параграфу 42.19 в его редакции до 21 ноября 2017 года. В этот день нумерация пункта 42.19 была изменена на пункт 140 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.19 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 141: Соответствует пункту 42.20 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.20 была изменена на пункт 141 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.20 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 142: Соответствует пункту 42.21 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.21 были внесены изменения путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 142 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.21 следующего содержания: «42.21 Поэтому Комитет счел важным ограничить обстоятельства, при которых государства, не согласные с выводом в

пункт 42.11 выше мог бы, если бы они того пожелали, предусмотреть, что прибыль от услуг C (5)

осуществляемые на территории одного Договаривающегося государства предприятием другого Договаривающееся государство будет облагаться налогом этим Государством, даже если не будет постоянного предприятие, как оно определено в статье 5, к которому относилась прибыль». Параграф 42.21 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 143: Соответствует пункту 42.22 в его редакции до 21 ноября 2017 года.В этот день нумерация пункта 42.22 была изменена на пункт 143 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.22 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 144: Соответствует пункту 42.23 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день параграф 42.23 был изменен и переименован в параграф 144. отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 42.23 читать следующим образом:

«42.23 Ниже приводится пример положения, которое соответствовало бы этим требования; Государства имеют право на двустороннем уровне договориться о включении такого положения в свои налоговые соглашения: Несмотря на положения пунктов 1, 2 и 3, если предприятие одно Договаривающееся государство оказывает услуги в другом Договаривающемся государстве а) через лицо, которое находится в этом другом Государстве в течение периода или периоды, превышающие в совокупности 183 дня в течение любого двенадцатимесячного периода, и более 50 процентов валовых доходов приходится на активную деятельность Деловая деятельность предприятия в этот период или периоды составляет полученные от услуг, оказанных в этом другом Государстве посредством этого индивидуальный, или б) на период или периоды, превышающие в совокупности 183 дня в любых двенадцати месячный период, и эти услуги выполняются для одного и того же проекта или для связанных проектов через одного или нескольких присутствующих лиц и оказание таких услуг в этом другом Государстве деятельность, осуществляемая в этом другом Государстве при оказании этих услуг, должна быть считается осуществляемым через постоянное представительство предприятия расположен в этом другом Государстве, если только эти услуги не ограничиваются теми, упомянутое в пункте 4, которое, если оно осуществляется через фиксированное место бизнес, не сделало бы это постоянное место деятельности постоянным представительстве в соответствии с положениями этого пункта. Для целей этого пункт, услуги, оказываемые физическим лицом от имени одного предприятия, должны не может считаться выполненным другим предприятием посредством этого физическое лицо, если только это другое предприятие не контролирует, не направляет и не контролирует способ оказания этих услуг физическим лицом Параграф 42.23 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 145: Соответствует пункту 42.24 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.24 были внесены изменения путем изменения перекрестной ссылки, и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5нумерация изменена на пункт 145 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model

Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.24 следующего содержания: «42.24 Это альтернативное положение представляет собой расширение постоянного С (5) определение предприятия, позволяющее облагать налогом доходы от услуг, предоставляемых предприятия, ведущиеся нерезидентами, но в соответствии с принципы, описанные в пункте 42.22. В следующих параграфах обсуждаются различные аспекты альтернативного положения; очевидно, что эти абзацы не имеют отношения к делу в случае договоров, которые не включают такое положение и, следовательно, не позволяют постоянное представительство должно быть основано только потому, что описанные условия в этом положении были соблюдены». Параграф 42.24 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 146: Соответствует пункту 42.25 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.25 была изменена на пункт 146 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.25 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 147: Соответствует пункту 42.26 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.26 была изменена на пункт 147 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.26 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 148: Соответствует пункту 42.27 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.27 была изменена на пункт 148 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.27 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 149: соответствует пункту 42.48 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.48 были внесены изменения путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 149 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.48 следующего содержания: «42.48 Однако ситуация может быть иной, если проект или связанный с ним проект проекты осуществляются в разных частях страны. Если отдельные сайты, где реализация одного проекта не длится достаточно долго, чтобы каждый из них мог представляют собой постоянное представительство (см., однако, пункт 20 выше), Постоянное представительство по-прежнему будет считаться существующим, если условия альтернативное положение соблюдается. Этот результат соответствует цели положение, которое должно облагать налогом у источника иностранные предприятия, присутствует в стране в течение достаточно длительного периода времени, несмотря на тот факт, что что их присутствие в каком-либо конкретном месте в этой стране недостаточно продолжительно сделать это место постоянным местом деятельности предприятия. Некоторые государства, однако может счесть, что пункт 3 должен преобладать над альтернативным вариантом положение и, возможно, пожелает внести в него соответствующие поправки». Параграф 42.48 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 150: Соответствует параграфу 42.29 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.29 была изменена на пункт 150 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.29 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to C (5) the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 151: Соответствует пункту 42.30 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.30 была изменена на пункт 151 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.30 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 152: Соответствует пункту 42.31 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.31 была изменена на пункт 152 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.31 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 153: Соответствует пункту 42.32 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.32 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 153 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.32 следующего содержания:

«42.32 Альтернативное положение не указывает, что услуги должны быть предоставляемых «через работников или иной персонал, привлеченный предприятием», фраза, которая иногда встречается в двусторонних договорах. Он просто предусматривает, что услуги должны выполняться

предприятием. Как поясняется в пункте 10, деятельность предприятия (которая в контексте этого пункта будет включать услуги, оказываемые в Договаривающемся государстве) «осуществляется в основном предприниматель или лица, находящиеся в оплачиваемых трудовых отношениях с предприятие (персонал). К этому персоналу относятся работники и другие лица получение инструкций от предприятия (например, зависимых агентов)». Для Для целей альтернативного положения лица, через которых предприятие Таким образом, предоставлять услуги будут лица, указанные в пункте 10, за исключением исключения, включенного в последнее предложение этого положения (см.

пункт 42.43 ниже).»

Параграф 42.32 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 154: Соответствует пункту 42.33 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день параграф 42.33 был изменен и переименован в параграф 154. отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 42.33 читать следующим образом:

«42.33 Альтернативное положение будет применяться в двух различных обстоятельствах. В подпункте a) рассматривается продолжительность пребывания лица через которым предприятие получает большую часть своих доходов способом, аналогичным подпункт 2 a) статьи 15; подпункт б) рассматривает продолжительность деятельность лиц, через которых оказываются услуги». Параграф 42.33 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Пункт 155: Соответствует пункту 42.34 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.34 была изменена на пункт 155 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (5) Параграф 42.34 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 156: Соответствует пункту 42.35 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.35 была изменена на пункт 156 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.35 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 157: Соответствует пункту 42.36 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день параграф 42.36 был изменен и переименован в параграф 157. отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 42.36 читать следующим образом:

«42.36 Первое условие относится к дням присутствия человека. формулировка идентична подпункту 2 a) статьи 15, принципы применимо к исчислению дней присутствия для целей последнего подпункта применимы и к исчислению дней присутствия цель предлагаемого пункта». Параграф 42.36 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 158: Соответствует пункту 42.37 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.37 была изменена на пункт 158 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.37 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 159: Соответствует пункту 42.38 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.38 была изменена на пункт 159 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.38 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 160: Соответствует параграфу 42.39 в его редакции до 21 ноября 2017 года. В этот день нумерация пункта 42.39 была изменена на пункт 160 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.39 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 161: Соответствует пункту 42.40 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.40 была изменена на пункт 161 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.40 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Пункт 162: Соответствует пункту 42.41 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.41 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 162 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42.41 читать в следующей редакции: C (5) «42.41 Ссылка на «связанные проекты» предназначена для охвата случаев, когда услуги предоставляются в рамках отдельных проектов, реализуемых предприятием однако эти проекты имеют коммерческую последовательность (см. пункты 5.3 и 5.4 выше). Определение того, связаны ли проекты, будет зависеть от фактов и обстоятельства каждого дела, а факторы, которые в целом будут иметь отношение к этому делу цель включает в себя:

— охватываются ли проекты единым генеральным контрактом;

— если проекты охватываются разными контрактами, независимо от того, являются ли они разные договоры были заключены с одним и тем же лицом или со связанными лицами лиц и будет ли заключение дополнительных договоров были разумно ожидаемы при заключении первого контракта;

- является ли характер работ, выполняемых в рамках различных проектов, то же самое;

- оказывают ли одни и те же лица услуги в соответствии с разные проекты. Параграф 42.41 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 163: Соответствует пункту 42.42 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.42 была изменена на пункт 163 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.42 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 164: Соответствует пункту 42.43 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.43 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 164 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.43 гласит: «42.43 Как указано в пункте 42.32, для целей альтернативного варианта предоставления, лица, через которых предприятие предоставляет услуги, будут лица, упомянутые в пункте 10 выше. Однако если человек оказание услуг от имени одного предприятия, за исключением, предусмотренного п. последнее предложение положения уточняет, что услуги, оказываемые этим физическое лицо будет учитываться для другого предприятия только в том случае, если работа этого человек осуществляется под наблюдением, руководством или контролем последнего упомянутое предприятие. Так, например, если компания, согласившая договор на оказание услуг третьим лицам предоставляет эти услуги посредством сотрудники отдельного предприятия (например, предприятия, предоставляющего аутсорсинговые услуги) услуги), услуги, оказанные через этих сотрудников, учитываться не будут. учитываться в целях применения подпункта б) к обществу, которое заключили договор на оказание услуг третьим лицам. Это правило применяется независимо от того, является ли отдельное предприятие ассоциированным или независимым от компании, заключившей договор». Параграф 42.43 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Пункт 165: Соответствует пункту 42.44 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.44 была изменена на пункт 165 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (5) Параграф 165 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 166: Соответствует пункту 42.45 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день параграф 42.45 был изменен и переименован в параграф 166. отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 42.45 читать следующим образом:

«42.45 Пороговые значения в 183 дня, предусмотренные в альтернативном положении, могут дать могут привести к тому же злоупотреблению, которое описано в пункте 18 выше. Как указано в этом параграфе могут применяться законодательные или судебные правила по предотвращению уклонения от уплаты налогов. такие злоупотребления. Однако некоторые государства, возможно, предпочтут решать их путем включения конкретное положение в ст. Такое положение могло бы быть разработано в рамках следующие строки: Для целей пункта [x], если предприятие Договаривающегося государства которое выполняет услуги в другом Договаривающемся государстве, в течение периода время, связанное с другим предприятием, которое выполняет по существу аналогичную услуги в этом другом Государстве для того же проекта или для связанных проектов через одного или нескольких лиц, которые в течение этого периода присутствуют и оказывающих такие услуги в этом Государстве, первое упомянутое предприятие должно быть считается в течение этого периода времени осуществляющим услуги в другом Государстве для того же проекта или для связанных проектов через этих людей. Для Для цели предыдущего предложения предприятие должно быть связано с другое предприятие, если одно контролируется прямо или косвенно другим или обоими контролируются прямо или косвенно одними и теми же лицами, независимо от того, или нет, эти лица являются резидентами одного из Договаривающихся государств». Параграф 42.45 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 167: Соответствует пункту 42.46 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.46 была изменена на пункт 167 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.46 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 168: Соответствует пункту 42.47 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день нумерация пункта 42.47 была изменена на пункт 168 в отчете, озаглавленном “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 42.47 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 169: Соответствует пункту 42.48 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 42.48 были внесены изменения путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 169 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 42.48 гласит: «42.48 Это альтернативное положение не будет применяться, если оказанные услуги ограничивается теми, которые упомянуты в пункте 4 статьи 5, которые, если они выполняются посредством постоянное место деятельности, не сделает это постоянное место деятельности постоянным

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

постоянное представительство в соответствии с положениями этого пункта. Поскольку это положение относится к оказание услуг предприятием, и это не будет охватывать услуги предоставленному самому предприятию, большинство положений пункта 4 не будут кажутся актуальными. Однако может случиться так, что оказанные услуги исключительно подготовительного или вспомогательного характера (например, подача информации на C (5) потенциальным клиентам, когда это является просто подготовкой к проведению обычная хозяйственная деятельность предприятия; см. пункт 23 выше), и в этом В этом случае логично не учитывать, что выполнение этих услуг будет представляют собой постоянное представительство». Параграф 42.48 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 170: Соответствует параграфу 43 в его редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату в пункт 43 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация была изменена на пункт 170 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В то время предыдущий заголовок был перемещен вместе с ним. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 43 гласит:

«43. Что касается пункта 26.1, Германия резервирует свою позицию относительно того, может ли и при каких обстоятельствах приобретение права распоряжения транспортным средством мощность трубопроводов или мощность технических установок, линий и кабелей для передача электроэнергии или средств связи (в том числе распределение радио- и телевизионных программ), принадлежащих несвязанной третьей стороне, может привести к захоронение по трубопроводу, кабелю или линии в качестве постоянного места деятельности». Параграф 43 был заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 43 был исключен и введен новый параграф 43 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г., пункт 43 следующего содержания: «43. Италия не придерживается толкования, данного в пункте 12 выше. относительно перечня примеров пункта 2. По его мнению, эти примеры всегда могут рассматриваться как априори постоянные представительства». В параграф 43 были внесены поправки 23 июля 1992 года, заменив там ссылку на «пункт 11» со ссылкой на «пункт 12» в отчете под названием “The Revision of the

Модельная конвенция", принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В то же время время заголовок, предшествующий параграфу 42, был перенесен непосредственно перед

пункт 43. В Типовой конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 43 гласил:

следующим образом: «43. Италия не придерживается толкования, данного в пункте 11 выше. относительно перечня примеров пункта 2. По его мнению, эти примеры всегда могут рассматриваться как априори постоянные представительства». Параграф 43 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Сноска к заголовку «Замечания к комментарию», предшествующая параграф 43 был исключен 22 июля 2010 г. отчетом под названием "The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция", принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После С 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. сноска гласила следующее: «1 На момент утверждения Комитетом пунктов 42.11–42.13 выше, Франция, Испания, Швеция, Швейцария и США, которые, среди прочих, согласны с Выводы Комитета изложены в настоящих пунктах и не разделяют точку зрения некоторые государства, изложенные в пунктах 42.14–42.17, попросили сообщить свою позицию по этот вопрос должен быть прямо указан в Типовой налоговой конвенции ОЭСР».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Сноска к заголовку «Замечания к комментарию», предшествующая

параграф 43 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием "The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция", принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Параграф 171: Соответствует параграфу 45 в его редакции до 21 ноября 2017 года. С (5) этой даты в параграф 45 были внесены изменения путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 171 в отчете под названием "The 2017 Update to the Model Tax Convention", принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45 гласит: «45. Что касается пункта 38, то Мексика считает, что принцип «вытянутой руки» также следует учитывать при определении того, является ли агент независимый статус для целей пункта 6 статьи и пожелания, когда необходимо добавить к своим соглашениям формулировку, разъясняющую, что именно так этот параграф следует интерпретировать». В параграф 45 были внесены поправки 28 января 2003 года в докладе под названием "The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция", принятом Советом ОЭСР по 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 45 гласил: следующим образом:

45. Мексика хотела бы включить в свои конвенции некоторые формулировки, подчеркивающие, что При определении того, является ли агент имеет независимый статус». Параграф 45 был добавлен 21 сентября 1995 года в отчете под названием "The 1995 Update to the Модельная налоговая конвенция", принятом Советом ОЭСР по 21 сентября 1995 г. Параграф 45 в его редакции до 31 марта 1994 года был исключен из доклада, озаглавленного «1994 год». Обновление к Типовой налоговой конвенции», принятой Советом ОЭСР 31 марта 1994 года. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 45 гласил: «45. Соединенное Королевство считает, что агент, не являющийся агентом независимый статус в пределах пункта 6 настоящей статьи и который имеет характеристики, описанные в пунктах 32 и 33 выше, будут представлять собой постоянное представительство предприятия, если оно имеет полномочия на заключение заключать контракты от имени этого предприятия, будь то от своего имени или от имени предприятие». Параграф 45 был заменен 23 июля 1992 года, когда параграф 45 Типового документа 1977 года Конвенция была переименована в пункт 46 (см. HISTORY пункта 46), а новый параграф 45 был добавлен в докладе под названием "The Revision of the Model Convention", принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В то же время заголовок, предшествующий параграфу 45, был перенесен вместе с ним.

Пункт 172: Соответствует пункту 45.1 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.1 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 172 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года пункт 45.1 изложить в следующей редакции: «45.1 Германия в отношении предложения 3 параграфа 17 придерживается мнения, что бизнес деятельность ограничивается планированием на месте и надзором за строительным проектом могут образовать постоянное представительство только в том случае, если они соответствуют требованиям указанных в пункте 1 статьи 5». Параграф 45.1 был добавлен 15 июля 2014 года в отчете под названием “The 2014 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2014 года.

Пункт 45.1 в его редакции до 15 июля 2005 года был исключен из доклада, озаглавленного «The

Обновление Типовой налоговой конвенции 2005 года», принятое Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 515 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 45.1 читать как

следует: «45.1 Венгрия считает, что агент, независимо от того, является ли он комиссионером или нет, должен иметь независимый статус по смыслу Конвенции». C (5) Параграф 45.1 был добавлен 23 октября 1997 г. в отчете под названием “The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 173: Соответствует пункту 45.2 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.2 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 173 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.2 изложить в следующей редакции: «45.2 Италия и Португалия считают необходимым принять во внимание, что — независимо от значения, придаваемого третьему предложению пункта 1.1, — постольку, поскольку касается метода расчета налогов, на национальные системы не влияют новой редакции модели, т.е. путем исключения статьи 14». Параграф 45.2 был добавлен 29 апреля 2000 года в отчете под названием “The 2000 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 174: Соответствует пункту 45.3 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.3 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 174 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.3 изложить в следующей редакции: «45.3 Чешская Республика высказала ряд объяснений и оговорок. по отчету о “Issues Arising Under статья 5 of the OECD Model Tax Convention”. В частности, Чехия не согласна с толкование, указанное в пунктах 5.3 (первая часть пункта) и 5.4 (первая часть абзаца). Согласно его политике, эти примеры также могут быть считается постоянным представительством, если услуги предоставляются на своей территории в течение значительного периода времени». Параграф 45.3 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Параграф 175: Соответствует параграфу 45.4 в редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату в параграф 45.4 были внесены поправки путем изменения перекрестной ссылки, и нумерация изменена на пункт 175 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.4 изложить в следующей редакции: «45.4 Что касается пункта 17, Чешская Республика принимает более узкое толкование термина «проект установки» и, следовательно, ограничивает его установкой и монтаж, связанный со строительным проектом. Кроме того, Чехия придерживается интерпретации, согласно которой надзорная деятельность будет автоматически

подпадающие под действие пункта 3 статьи 5, только в том случае, если они осуществляются за счет здания подрядчик. В противном случае они будут подпадать под его действие, но только в том случае, если они прямо упоминается в настоящем специальном положении. В случае проекта установки, не входящего в связи со строительным проектом и в случае, если надзорная деятельность осуществляется предприятием, не являющимся строительным подрядчиком, и не является прямо упомянуто в пункте 3 статьи 5, то такая деятельность автоматически подпадают под действие правил, касающихся налогообложения доходов, полученных от предоставление других услуг». Параграф 45.4 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Пункт 176: Соответствует пункту 45.5 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.5 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 176 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После C (5) от 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.5 следующего содержания: «45.5 В отношении пунктов 42.1–42.10 Соединенное Королевство придерживается мнения, что сервер, используемый интернет-магазином, отдельно или вместе с веб-сайтами, не может они составляют постоянное представительство». Параграф 45.5 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Параграф 177: Соответствует параграфу 45.6 в редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату в параграф 45.6 были внесены поправки путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 177 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 22 июля 2010 года и до 21 ноября 2017 года пункт 45.6 изложить в следующей редакции: «45.6 Чили и Греция не придерживаются всех толкований пунктов 42.1. до 42.10». Параграф 45.6 был заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 45.6 был исключен и новый параграф 45.6 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и

пункт 45.6 до его исключения 22 июля 2010 года гласил:

«45.6 Испания высказала ряд оговорок по Отчету “Clarification of the permanent establishment definition in e-commerce”. Греция и Испания некоторые сомнения относительно возможности внесения пунктов 42.1-42.10 комментарий в модели на данный момент. Поскольку ОЭСР продолжает изучение налогообложения электронной коммерции, эти государства не обязательно будут принимать во внимание вышеупомянутые параграфы до тех пор, пока ОЭСР не придет к окончательному выводу». В параграф 45.6 были внесены поправки 17 июля 2008 года, удалив Португалию из списка страны, сделавшие оговорку, согласно отчету под названием “The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После 28 января

2003 года и до 17 июля 2008 года пункт 45.6 гласит: «45.6 Испания и Португалия высказали ряд оговорок по поводу Отчета. “Clarification of the permanent establishment definition in e-commerce”. Греция, Испания и Португалия имеют некоторые сомнения относительно возможности введения пункты 42.1–42.10 Комментария к Модели в настоящее время. Поскольку ОЭСР продолжает изучение налогообложения электронной коммерции, эти государства не будут обязательно принять во внимание вышеупомянутые пункты до тех пор, пока ОЭСР пришел к окончательному выводу». Параграф 45.6 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 178: Соответствует пункту 45.7 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.7 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 178 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.7 изложить в следующей редакции: «45.7 Германия не согласна с интерпретацией «примера художника» в параграф 4.5, который он считает несовместимым с принципом, изложенным в первом пункте. предложение пункта 4.2, что не приводит к созданию постоянного представительства согласно пункту 1 статьи 5 Типовой конвенции. Что касается примера описанные в пункте 5.4, Германия потребует, чтобы консультант имел

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5распоряжение офисами, которые использовались помимо его простого присутствия во время обучения

деятельность». Параграф 45.7 был добавлен 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. C (5)

Пункт 179: Соответствует пункту 45.8 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

на эту дату в параграф 45.8 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 179 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.8 изложить в следующей редакции: «45.8 Германия резервирует свою позицию относительно сферы и пределов применения указаний в предложениях 2 и 5–7 пункта 6, считая, что для того, чтобы чтобы разрешить принятие постоянного места деятельности, необходимая степень постоянство требует определенного минимального периода присутствия в течение года соответствующего характера, независимо от повторяющегося или иного характера деятельности. Германия в частности, не согласуется с критерием экономической связи, как описано в предложение 6 пункта 6 — для обоснования исключения из требований квалификационное присутствие и продолжительность». Параграф 45.8 был добавлен 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Параграф 180: Соответствует параграфу 45.9 в редакции до 21 ноября 2017 года. на эту дату в параграф 45.9 были внесены поправки путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 180 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.9 изложить в следующей редакции: «45.9 Германия в отношении пункта 33.1 (со ссылкой на пункты 32 и 6), придает повышенное значение требованию минимальной продолжительности представление предприятия в соответствии с пунктом 5 статьи 5 Модели Конвенции при отсутствии места жительства и/или постоянного места деятельности агент в стране происхождения. Поэтому Германия в этих случаях принимает особенное узкий взгляд на применимость факторов, упомянутых в пункте 6». Параграф 45.9 был добавлен 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 181: Соответствует пункту 45.10 в его редакции до 21 ноября 2017 года.

В этот день в параграф 45.10 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок, и нумерация изменена на пункт 181 в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45.10 изложить в следующей редакции: «45.10 Италия хотела бы разъяснить, что в отношении пунктов 33, 41, 41.1 и 42: его судебную практику нельзя игнорировать при толковании дел, подпадающих под вышеуказанные абзацы». Параграф 45.10 был добавлен 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Параграф 182: Соответствует параграфу 45.11 в его редакции до 21 ноября 2017 года. В этот день в параграф 45.11 были внесены изменения путем изменения перекрестных ссылок и добавление Мексики в качестве страны, делающей наблюдение, и изменение нумерации на

пункт 183 отчета под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 45.11 следующего содержания: «45.11 Португалия желает оставить за собой право не следовать позиции, выраженной в пункты 42.1–42.10».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 45.11 был добавлен 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to

the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 183: добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (5) Параграф 184: добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. Параграф 185: добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 186: добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 187: добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. при этом заголовок, следующий сразу за параграфом 45.11, был перенесен перед

пункт 187.

Параграф 188: Соответствует параграфу 46 в его редакции до 21 ноября 2017 года. с этой даты нумерация пункта 46 была изменена на пункт 188, а заголовок непосредственно предшествующий этому абзацу был перенесен вместе с ним в отчете, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В пункт 46 были внесены поправки 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 46 гласил: «46. Австралия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное

постоянное представительство в государстве, если оно осуществляет деятельность, связанную с природными ресурсами или эксплуатирует значительное оборудование в этом Государстве с определенной степенью непрерывности, или лицо, действующее в этом Государстве от имени предприятия, производит или процессов в этом государстве с товарами или товарами, принадлежащими предприятию». Ранее в пункт 46 были внесены поправки 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 46 гласил: «46. Австралия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в государстве, если предприятие осуществляет назначенный надзорный деятельность в этом Государстве в течение более двенадцати месяцев, если значительное оборудование использовалось в этом Государстве в течение более двенадцати месяцев, для или по контракту с предприятие по разведке или эксплуатации природных ресурсов, или если лицо

- действуя в этом Государстве от имени предприятия - производит или перерабатывает там товары или товары, принадлежащие предприятию».

Пункт 46 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 45 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 46 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 47 (см. HISTORY параграфа 57), параграф 45 Закона 1977 года. Типовая конвенция была переименована в пункт 46, а заголовок, предшествующий параграф 45 был перенесен вместе с ним в отчете под названием “The Revision of the Model Convention”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 45 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. В то же время заголовок, предшествующий

параграфу 25, был перенесено непосредственно перед пунктом 45. Параграф 189: Соответствует параграфу 47 в его редакции до 21 ноября 2017 года. с этой даты нумерация пункта 47 была изменена на пункт 189 и дополнена добавлением Латвия в список стран, сделавших оговорку, согласно отчету под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 521 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 47 читать:

следующим образом: «47. Учитывая особые проблемы применения положений Типовой модели Конвенция о морской разведке и разработке углеводородов и связанная с этим деятельности, Канада, Дания, Ирландия, Норвегия и Великобритания оставляют за собой право C (5) включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности».

Пункт 47 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 52, поскольку он

читать до 22 июля 2010 года. В этот день пункт 47 был изменен и нумерация изменена на

пункт 57 (см. HISTORY пункта 57), а нумерация пункта 52 была изменена на

пункт 47 отчета под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В пункт 52 были внесены поправки 28 января 2003 года, в результате чего Канада была добавлена в список страны, сделавшие оговорку, согласно отчету под названием “The 2002 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 года. После

21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 52 гласил: «52. Учитывая особые проблемы при применении положений Типовой модели Конвенция о морской разведке и разработке углеводородов и связанная с этим деятельности, Дания, Ирландия, Норвегия и Великобритания оставляют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности». Ранее в пункт 52 были внесены поправки 21 сентября 1995 года, в результате чего Ирландия была добавлена в список список стран, сделавших оговорку, согласно отчету под названием “The 1995 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года. После

31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 52 гласил: «52. Учитывая особые проблемы при применении положений Типовой модели Конвенция о морской разведке и разработке углеводородов и связанная с этим деятельности, Дания, Норвегия и Соединенное Королевство оставляют за собой право включить в специальные положения статей, касающиеся такой деятельности». Ранее в пункт 52 были внесены поправки 31 марта 1994 года, в результате чего было добавлено Соединенное Королевство. в список стран, сделавших оговорку, в докладе, озаглавленном «Обновление 1994 года к Типовая налоговая конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 года. 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 52 гласил: «52. Принимая во внимание особые проблемы применения положений Типовой модели Конвенция о морской разведке и разработке углеводородов и связанная с этим деятельности Дания и Норвегия оставляют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности». Параграф 52 был добавлен 23 июля 1992 г. в отчете под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Параграф 190:

Соответствует параграфу 48 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 48 был переименован в пункт 190 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 48 был заменен 22 июля 2010 года, когда в параграф 48 были внесены изменения и нумерация изменена на параграф 65 (см. HISTORY параграфа 65) и новый параграф 48. было добавлено в отчете под названием "The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция", принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. Параграф 191: Соответствует параграфу 49 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот день пункт 49 был переименован в пункт 191 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Пункт 49 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 60, поскольку он

прочтено до 22 июля 2010 года. В этот день пункт 49 был исключен, а пункт 60 был нумерация изменена на пункт 49 в отчете под названием "The 2010 Update to the Model Tax Convention", принятом Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. С (5) Параграф 60 был изменен 28 января 2003 года, добавив Словацкую Республику в качестве страна, сделавшая оговорку, согласно отчету под названием "The 2002 Update to the Model Tax Convention", принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 года. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 58 гласил: «60. Чешская Республика, согласившись с «постоянным местом деятельности» требование пункта 1, оставляет за собой право предлагать на двусторонних переговорах конкретные положения, разъясняющие применение этого принципа к соглашениям о оказание услуг в течение значительного периода времени». Параграф 60 был добавлен 23 октября 1997 г. в отчете под названием "The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция", принятом Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Параграф 49 в его редакции до 22 июля 2010 года был исключен из доклада, озаглавленного «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2010 года», принятое Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 49 гласил: «49. Испания резервирует свою позицию по пункту 3, чтобы иметь возможность облагать налогом предприятие иметь постоянное представительство в Испании, даже если место строительства или проект установки длится не более двенадцати месяцев, при этом деятельность этого предприятия в Испании представляет собой определенную степень постоянства в рамках значение пунктов 1 и 2. Испания также оставляет за собой право облагать налогом предприятие как иметь постоянное представительство в Испании, когда такое предприятие осуществляет надзорная деятельность в Испании в течение более 12 месяцев в связи с строительная площадка или строительный или монтажный проект, продолжающийся более 12 месяцев».

Пункт 49 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 48 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 48 Типовой конвенции 1977 года был изменен и перенумерован в параграф 49 в отчете под названием "The Revision of the Модельная конвенция", принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В Модели 1977 года Конвенции и до 23 июля 1992 года пункт 48 гласил: «48. Испания резервирует свою позицию по пункту 3, чтобы иметь возможность облагать налогом предприятие иметь постоянное представительство в Испании, даже если место строительства или проект установки длится не более двенадцати месяцев, при этом деятельность этого предприятия в Испании представляет собой определенную степень постоянства в рамках смысл пунктов 1 и 2». Параграф 48 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 192: Соответствует параграфу 50 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 50 был переименован в пункт 192 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 50 был добавлен 23 июля 1992 года в отчете под названием "The Revision of the Модельная конвенция", принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 193: Соответствует параграфу 51 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 51 был переименован в пункт 193 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 51 в его редакции после 22 июля 2010 года соответствовал пункту 57. В этот день

пункт 51 был переименован в пункт 56 (см. HISTORY пункта 199) и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5пункт 57 был переименован в пункт 51 в отчете под названием “The 2010

Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. Параграф 57 был добавлен 21 сентября 1995 года в отчете под названием “The 1995 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР по 21 сентября 1995 г. C (5) Параграф 194: Соответствует параграфу 52 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 52 был переименован в пункт 194 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В пункт 52 были внесены поправки 15 июля 2014 года, в результате чего Эстония была добавлена в число стран, создающих оговорка, согласно отчету под названием “The 2014 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г.

пункт 52 гласит:

«52. Мексика оставляет за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги. или другая деятельность независимого характера, если они присутствуют в Мексике в течение определенного периода времени. период или периоды, превышающие в совокупности 183 дня в течение любого двенадцатимесячного периода».

Пункт 52 в его редакции после 22 июля 2010 года соответствовал пункту 64.

22 июля 2010 г. пункт 52 был переименован в пункт 47 (см. HISTORY пункта 189), а нумерация пункта 64 была изменена на пункт 52 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2010 года», принятое Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Параграф 64 был добавлен 29 апреля 2000 г. в отчете под названием “The 2000 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 29 апреля 2000 г. Параграф 195: Соответствует параграфу 53 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 53 был переименован в пункт 195 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 53 в его редакции после 22 июля 2010 года соответствовал пункту 56. В этот день

параграф 53 был изменен и нумерация изменена на параграф 60 (см. HISTORY

пункт 204), а нумерация пункта 56 была изменена на пункт 53 в отчете.

под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г. В пункт 56 были внесены поправки 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 56 гласил: «56. Новая Зеландия оставляет за собой право включать положения, которые считают постоянным представительстве существует, если в течение более шести месяцев предприятие ведет деятельность, связанная с разведкой или разработкой природных ресурсов, использованием или сдает в аренду существенное оборудование или предоставляет услуги (включая консультации и независимые персональные услуги)». Ранее в пункт 56 были внесены поправки 29 апреля 2000 года в докладе, озаглавленном «The Обновление 2000 года к Типовой налоговой конвенции», принятое Комитетом ОЭСР по налогово-бюджетной политике. Дела от 29 апреля 2000 г. После 31 марта 1994 г. и до 29 апреля 2000 г., пункт 56 читайте следующим образом: «56. Новая Зеландия оставляет за собой право вести переговоры о добавлении конкретных положений считая, что предприятие в некоторых конкретных ситуациях имеет постоянное представительство в Новой Зеландии».

Пункт 56 в его редакции после 31 марта 1994 г. соответствовал пункту 44 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 31 марта 1994 года пункт 44 Типовой конвенции 1977 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5изменен и переименован в пункт 56 в отчете, озаглавленном «Обновление 1994 года к

Типовая налоговая конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В 1977 г. Типовой конвенции и до 31 марта 1994 года пункт 44 гласил: «44. Хотя, с учетом своих оговорок в отношении этой статьи, Новая Зеландия, С (5) цель переговоров по конвенциям с другими странами-членами, принимает, в в целом, принципы этой статьи, оно хотело бы быть свободным в переговорах о добавление конкретных положений, признающих предприятие в некоторых конкретных ситуациях иметь постоянное представительство в Новой Зеландии». Параграф 44 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 196: Соответствует параграфу 54 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 54 был переименован в пункт 196 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 54 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 55, поскольку он

читать до 22 июля 2010 года. В этот день номер пункта 54 был изменен на пункт 64. (см. HISTORY параграфа 208), а нумерация параграфа 55 была изменена на параграф 54, отчет под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 22 июля 2010 г. В пункт 55 были внесены поправки 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 55 гласил: «55. Турция оставляет за собой право рассматривать человека как человека, имеющего постоянный представительстве в Турции, если лицо оказывает профессиональные услуги и другие деятельность независимого характера, включая планирование, контроль или консультирование деятельность с определенной степенью преемственности». В пункт 55 ранее были внесены поправки 29 апреля 2000 года в докладе, озаглавленном «The Обновление 2000 года к Типовой налоговой конвенции», принятое Комитетом ОЭСР по налогово-бюджетной политике. Дела от 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 55 гласил: следующим образом: «55. Турция оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Турции, если предприятие осуществляет планирование, надзор или консультационная деятельность в связи со строительной площадкой или строительством или проект установки продолжительностью более шести месяцев». Параграф 55 был добавлен 23 июля 1992 года в отчете под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 197: добавлен 21 ноября 2017 года в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. Параграф 198: Соответствует параграфу 55 в его редакции до 21 ноября 2017 года. с этой даты нумерация пункта 55 была изменена на пункт 198, а предыдущий заголовок был предложен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В пункт 55 были внесены поправки 15 июля 2014 года, в результате чего Израиль был добавлен в список стран. делая оговорку в отчете под названием “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 22 июля 2010 года и до 15 июля 2014 года пункт 55 гласит: «55. Канада и Чили оставляют за собой право в подпункте 2 f) заменить слова «добычи» словами «относящихся к разведке или эксплуатации».

Пункт 55 в его редакции после 22 июля 2010 года соответствовал пункту 63.

22 июля 2010 г. пункт 55 был переименован в пункт 54 (см. HISTORY пункта

196), а в параграф 63 были внесены поправки, включив Чили в число стран, создающих оговорке и переименован в пункт 55 в докладе под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. в то же время был добавлен заголовок, предшествующий параграфу 55. После 29 апреля 2000 г. и до 22 июля 2010 года пункт 63 читать в следующей редакции: C (5) "63. Канада оставляет за собой право в подпункте 2 f) заменить слова "из добыча» словами «относящиеся к разведке или разработке». Параграф 63 был добавлен 29 апреля 2000 г. в отчете под названием “The 2000 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 29 апреля 2000 г. Параграф 199: Соответствует параграфу 56 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 56 был переименован в пункт 199 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 56 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 51.

22 июля 2010 г., пункт 56 в его редакции до 22 июля 2010 г. был переименован в пункт 53 (см. HISTORY параграфа 195), а нумерация параграфа 51 была изменена на параграф 56, отчетом под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Совет ОЭСР 22 июля 2010 г. В параграф 51 были внесены поправки 23 октября 1997 года в докладе под названием “The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР по 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 51 гласил: следует: «51. Греция в целях заключения конвенций с другими членами страны хотели бы иметь возможность предлагать пункт 2 статьи 5 в том виде, в каком он сформулирован. в проекте конвенции 1963 года». Параграф 51 был добавлен 23 июля 1992 года в отчете под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 200: добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 201: Соответствует параграфу 57 в его редакции до 21 ноября 2017 года. с этой даты нумерация пункта 57 была изменена на пункт 201, а предыдущий заголовок был предложен вместе с ним в отчете под названием “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 57 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 47.

22 июля 2010 г. пункт 57 был переименован в пункт 51 (см. HISTORY пункта 51), а в пункт 47 были внесены поправки путем добавления Чили в список стран, входящих в оговорка, нумерация которой изменена на пункт 57 в докладе под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. в то же время был добавлен заголовок, предшествующий параграфу 57. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 года пункт 47 гласит: «47. Австралия, Греция, Корея, Новая Зеландия, Португалия и Турция оставляют за собой свои права. позиции по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка или сооружение или проект установки, который длится более шести месяцев, следует рассматривать как постоянное представительство». Ранее в параграф 47 были внесены поправки 15 июля 2005 г. в отчете под названием “The 2005 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 47 гласил: «47. Греция, Корея, Новая Зеландия, Португалия и Турция оставляют за собой свои позиции по параграф 3, и считаем, что любая строительная площадка, сооружение или установка

проект, который длится более шести месяцев, следует рассматривать как постоянный представительстве». Ранее в пункт 47 были внесены поправки 23 октября 1997 года, в результате чего в список была добавлена Корея. стран, сделавших оговорку, согласно отчету под названием “The 1997 Update to the C (5) Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 47 гласил: «47. Греция, Новая Зеландия, Португалия и Турция сохраняют свои позиции по параграф 3, и считаем, что любая строительная площадка, сооружение или установка проект, который длится более шести месяцев, следует рассматривать как постоянный представительстве».

Пункт 47 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 46 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 47 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 48 (см. HISTORY параграфа 209) и параграф 46 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 47 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 46 был добавлен, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 202: Соответствует параграфу 58 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 58 был переименован в пункт 202 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 58 был заменен 22 июля 2010 года, когда его нумерация была изменена на параграф 62. (см. HISTORY параграфа 206), а в отчете был добавлен новый параграф, озаглавленный “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Параграф 203: Соответствует параграфу 59 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 59 был переименован в пункт 203 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 59 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 62.

22 июля 2010 года пункт 59 был переименован в пункт 61 (см. HISTORY

пункт 205), а нумерация пункта 62 в отчете была изменена на пункт 59.

под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г. Параграф 62 был добавлен 23 октября 1997 г. в отчете под названием “The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Параграф 204: Соответствует параграфу 60 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 60 был переименован в пункт 204 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 60 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 53.

22 июля 2010 года пункт 60 был переименован в пункт 49 (см. HISTORY

пункт 191) отчетом под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. При этом пункт 53 был в него были внесены поправки путем добавления Словении и исключения Норвегии, а нумерация изменена на пункт 60. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 53 гласил: «53. Норвегия оставляет за собой право включать связанные надзорные или консультационные услуги действия, предусмотренные пунктом 3 статьи». Ранее в пункт 53 были внесены поправки 17 июля 2008 года, в результате которых Австралия была исключена из список стран, сделавших оговорку, согласно отчету под названием “The 2008 Update to the

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Модельная налоговая конвенция”, принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После

15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 53 гласил: «53. Австралия и Норвегия также оставляют за собой право включать подключенные системы надзора. или консультативную деятельность, предусмотренную пунктом 3 статьи. Австралия также оставляет за собойправо добавить использование существенного оборудования для аренды или других целей в список C (5) деятельность, предусмотренная пунктом 3». Ранее в пункт 53 были внесены поправки 15 июля 2005 года, в результате чего в качестве страны-члена была добавлена Австралия. страна,

сделавшая оговорку, согласно отчету под названием “The 2005 Update to the Model Tax Convention”, принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 года пункт 53 гласил: «53. Норвегия также оставляет за собой право включать связанные надзорные или консультационная деятельность, предусмотренная пунктом 3 статьи». Параграф 53 был добавлен 23 июля 1992 г. в отчете под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Параграф 205: Соответствует параграфу 61 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 61 был переименован в пункт 205 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 61 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 59.

22 июля 2010 г. пункт 61 был изменен и нумерация изменена на пункт 63 (см. HISTORY пункта 207), а нумерация пункта 59 была изменена на пункт 61 в докладе под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г. В пункт 59 были внесены поправки 28 января 2003 года, добавив Словацкую Республику в качестве страна, сделавшая оговорку, согласно отчету под названием “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 года. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 59 гласил: «59. Мексика оставляет за собой право облагать налогом предприятие, осуществляющее надзор. деятельность в течение более шести месяцев в связи со строительной площадкой или проект строительства, сборки или установки». Параграф 59 был добавлен 21 сентября 1995 года в отчете под названием “The 1995 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР по 21 сентября 1995 г. Параграф 206: Соответствует параграфу 62 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 62 был переименован в пункт 206 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 62 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 58.

22 июля 2010 года пункт 62 был переименован в пункт 59 (см. HISTORY

пункт 203), а нумерация пункта 58 в отчете была изменена на пункт 62.

под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г. В пункт 58 были внесены поправки 28 января 2003 года, добавив Словацкую Республику в качестве страна, сделавшая оговорку, согласно отчету под названием “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 года. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 58 гласил: «58. Мексика резервирует свою позицию по пункту 3 и считает, что любое здание площадка или строительный, сборочный или монтажный проект, который длится более шести месяцев следует рассматривать как постоянное представительство».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 58 был добавлен 21 сентября 1995 года в отчете под названием “The 1995

Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР по 21 сентября 1995 г. Параграф 207: Соответствует параграфу 63 в его редакции до 21 ноября 2017 года. С (5) на эту дату нумерация пункта 63 была изменена на пункт 207 в отчете, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 63 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 61.

22 июля 2010 г. нумерация пункта 63 была изменена на пункт 55 (см. HISTORY пункта 198) и пункт 61 был изменен и нумерация изменена на пункт 63, отчетом под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Совет ОЭСР 22 июля 2010 г. Параграф 61 был добавлен 23 октября 1997 г. в отчете под названием “The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Параграф 208: Соответствует параграфу 64 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 64 был переименован в

пункт 208 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 64 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 54.

22 июля 2010 г. пункт 64 был переименован в пункт 52 (см. HISTORY

пункт 194), а нумерация пункта 54 была изменена на пункт 64 в отчете.

под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г. В пункт 54 были внесены поправки 17 июля 2008 года путем исключения последнего предложения согласно отчету. под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 54 гласил: следует: «54. Португалия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство в Португалии, если предприятие осуществляет деятельность, состоящую из планирование, контроль, консультирование, любая вспомогательная работа или любая другая деятельность в связь со строительной площадкой или строительным или монтажным объектом продолжительностью более более шести месяцев, если такая деятельность или работа также продолжаются более шести месяцев. Португалия также оставляет за собой право считать, что постоянное представительство существует, если деятельность предприятия осуществляется с определенной степенью непрерывности сотрудниками или любым другим персоналом по контракту». Параграф 54 был добавлен 23 июля 1992 года в отчете под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 209: Соответствует параграфу 65 в его редакции до 21 ноября 2017 года. На тот момент пункт 65 был переименован в пункт 209 в докладе, озаглавленном «The Обновление Типовой налоговой конвенции 2017 года», принятое Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 65 в его редакции до 21 ноября 2017 года соответствовал пункту 48.

22 июля 2010 года пункт 65 был переименован в пункт 67 (см. HISTORY параграф 211), а параграф 48 был изменен и нумерация изменена на параграф 65. отчет под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 22 июля 2010 г. После 29 апреля 2000 г. и до 22 июля 2010 г., пункт 48. читайте следующим образом: «48. Соединенные Штаты оставляют за собой право добавить «буровую установку или судно, используемое для разведка природных ресурсов» к деятельности, охватываемой 12-месячным периодом. пороговый тест в пункте 3».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5Параграф 48 был заменен 29 апреля 2000 года, когда он был исключен и введен новый

параграф 48 был добавлен в отчете под названием “The 2000 Update to the Model Tax Convention”, принятом Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 48 гласил: «48. Корея и Новая Зеландия также оставляют за собой право облагать налогом предприятие, которое несет C (5) о надзорной деятельности на срок более шести месяцев в связи со зданием объект или объект строительства или монтажа продолжительностью более шести месяцев, а также, в случае Новой Зеландии предприятие, у которого имеется значительное оборудование или оборудование используется предприятием, для него или по контракту с ним». В параграф 48 были внесены поправки 23 октября 1997 года, в результате чего Корея была добавлена в число стран, создающих оговорка, согласно отчету под названием “The 1997 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г., пункт 48 гласил: «48. Новая Зеландия также оставляет за собой право облагать налогом предприятие, которое осуществляет надзорная деятельность на протяжении более шести месяцев на строительной площадке или строительно-монтажный проект продолжительностью более шести месяцев, а также предприятие, на котором значительное оборудование или машины используются, для или по договору с предприятием». Ранее в пункт 48 были внесены поправки 21 сентября 1995 года в докладе, озаглавленном “The 1995 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 48 гласил: следующим образом: «48. Новая Зеландия также оставляет за собой право облагать налогом предприятия которое осуществляет надзорную деятельность более шести месяцев в связи со строительной площадкой или строительно-монтажным проектом продолжительностью более шести месяцев, а также предприятие, на котором значительное оборудование или машины предназначены для более шести месяцев используется предприятием, для него или по контракту с ним».

Пункт 48 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 47 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 48 Типовой конвенции 1977 года был изменен и переименован в пункт 49 (см. HISTORY пункта 191) и

[ДОПОЛНЕНИЕ 2025 ГОДА: АЛЬТЕРНАТИВНОЕ ПОЛОЖЕНИЕ ПО ПРИРОДНЫМ РЕСУРСАМ]

Налогообложение деятельности, связанной с разведкой и разработкой добываемых природных ресурсов

170. В данном разделе Комментария приводится альтернативное положение, которое государства могут использовать для регулирования налогообложения предприятий добывающих отраслей. Его ключевым элементом является специальное правило постоянного представительства с пониженным временным порогом для деятельности, связанной с природными ресурсами.

171. Страны с богатыми запасами добываемых природных ресурсов (нефти, газа и твердых полезных ископаемых) сталкиваются с особыми фискальными вызовами при налогообложении трансграничных подрядчиков и сервисных компаний, чья деятельность часто носит высокодоходный, но краткосрочный или цикличный характер.

172. Руководство по применению налоговых инструментов в добывающих отраслях признает право государств устанавливать специальные режимы налогообложения для защиты своей налоговой базы от искусственного прерывания или дробления контрактов.

173. Некоторые государства предпочитают ограничивать специальное регулирование только деятельностью на континентальном шельфе и в морских зонах (offshore activities), тогда как другие государства распространяют его как на морские, так и на сухопутные операции (onshore activities).

174. Предлагаемое альтернативное положение состоит из нескольких взаимосвязанных пунктов, охватывающих:

- определение соответствующей деятельности (relevant activities);
- временной порог (deemed permanent establishment);
- правила против дробления контрактов (anti-contract splitting rule);
- правила налогообложения доходов от отчуждения прав, лицензий и акций добывающих компаний (согласованные со Статьей 13);
- доходы от работы по найму (согласованные со Статьей 15).

175–177. [Альтернативное положение: текст статьи] «1. Положения настоящей Статьи применяются к соответствующей деятельности, осуществляемой предприятием Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве, независимо от любых иных положений настоящей Конвенции.

2. Термин «соответствующая деятельность» означает деятельность, осуществляемую в морских районах [или на суше], непосредственно связанную с разведкой или разработкой морского дна, его недр и их природных ресурсов.

3. Предприятие Договаривающегося государства, осуществляющее соответствующую деятельность в другом Договаривающемся государстве, признается осуществляющим деятельность через постоянное представительство, если такая деятельность осуществляется в

течение периода или периодов, превышающих в совокупности 30 [или 60 / 90] дней в любом двенадцатимесячном периоде.

4. В целях исчисления временного порога по пункту 3 деятельность тесно связанных предприятий суммируется, если осуществляемые ими виды деятельности являются взаимосвязанными».

178–184. Разъяснение понятий «разведка» и «разработка». Термин «связанная деятельность» охватывает геологические исследования, бурение, установку платформ, подводно-технические работы и поставку специализированного оборудования. Из сферы действия исключаются стандартные транспортные услуги и перевозка персонала и грузов, если они подпадают под регулирование Статьи 8.

185–188. Определение морских зон и континентального шельфа дается в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 года (UNCLOS) и национальным законодательством прибрежного государства.

189–194. Правило против дробления контрактов (anti-contract splitting) направлено на предотвращение ситуаций, когда генеральный контракт разбивается на несколько коротких субподрядов между взаимозависимыми компаниями, каждый из которых длится менее установленного временного порога (например, менее 30 дней). При наличии тесной экономической и организационной связи периоды деятельности таких предприятий суммируются.

195–198. Налогообложение прироста капитала (капитальной прибыли) от отчуждения активов, прав и акций: Государство источника наделяется приоритетным правом облагать налогом доходы от отчуждения:

a) прав на разведку или разработку природных ресурсов;

b) имущества, используемого в связи с такой деятельностью;

c) акций или аналогичных прав, которые более чем на 50 процентов формируют свою стоимость прямо или косвенно за счет таких прав или имущества.

199–203. Доходы от работы по найму: Государство, в котором осуществляется деятельность в добывающем секторе, может облагать налогом заработную плату и вознаграждения работников, занятых в этой деятельности, даже если они присутствуют в данном Государстве менее 183 дней, при условии, что расходы на оплату труда несет признанное постоянное представительство или местный наниматель.

пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 48 докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 47 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 210: Соответствует пункту 66 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 66 был изменён и перенумерован в пункт 210 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. При этом предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 66 имел следующую редакцию: «66. Чили сохраняет за собой право изменить пункт 4 путём исключения подпункта f) и замены подпункта e) соответствующим текстом Проекта Модельной налоговой конвенции 1963 г.»

Пункт 66 был добавлен 22 июля 2010 г. вместе с предшествующим заголовком

докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 211: Соответствует пункту 67 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. В

указанную дату пункт 67 был перенумерован в пункт 211 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 5

Пункт 67 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г., соответствовал

пункту 65. 22 июля 2010 г. пункт 65 был перенумерован в пункт 67 докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. C (5) Пункт 65 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 212: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 213: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 214: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. При этом заголовок, предшествовавший пункту 68 до удаления этого пункта, был перемещён непосредственно перед пунктом 213.

Пункт 215: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 216: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г.

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ОТ НЕДВИЖИМОСТИ НЕДВИЖИМОСТЬ

1. Пункт 1 дает право облагать налогом доходы от недвижимого имущества Государство источника, то есть государство, в котором имущество, производящее такое C (6) находится доход. Это связано с тем, что здесь всегда очень близко экономическая связь между источником этого дохода и государством источник. Хотя доходы от сельского или лесного хозяйства включены в статью 6, Договаривающиеся государства имеют право договориться в своих двусторонних конвенциях об отношении таких доход согласно статье 7. Статья 6 касается только дохода, который резидент Договаривающегося государства возникает из недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающееся государство. Таким образом, это не распространяется на доходы от недвижимого имущества. имущество, находящееся в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель по смыслу статьи 4 или находится в третьем государстве; положения К таким доходам применяется пункт 1 статьи 21. (Изменения внесены 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Определение понятия недвижимого имущества со ссылкой на право Государство, в котором находится имущество, как это предусмотрено в пункте 2, будет помогают избежать трудностей интерпретации вопроса о том, является ли актив или право должно рассматриваться как

недвижимое имущество или нет. Абзац, однако конкретно упоминает активы и права, которые всегда должны быть рассматривается как недвижимое имущество. Фактически такие активы и права уже рассматривается как недвижимое имущество в соответствии с законами или правилами налогообложения большинство стран-членов ОЭСР. И наоборот, этот пункт предусматривает, что суда и воздушные суда никогда не должны рассматриваться как недвижимое имущество. Ничего особенного создан резерв в отношении доходов по задолженности, обеспеченной недвижимое имущество, поскольку этот вопрос урегулирован статьей 11. (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2.1 Фраза «включая доходы от сельского или лесного хозяйства» в

пункт 1 расширяет сферу применения статьи 6, включив в нее не только доходы, полученные

от недвижимого имущества, определенного в пункте 2, но и доходов от деятельность, которая представляет собой сельское или лесное хозяйство. Доходы от сельского хозяйства и лесное хозяйство включает в себя не только доходы, которые предприятие, занимающееся сельское или лесное хозяйство происходит от продажи сельскохозяйственной и лесной продукции. производство, но и доход, который является неотъемлемой частью ведения сельскохозяйственная или лесная деятельность — например, доход, полученный от приобретение или торговля разрешениями на выбросы (характер этих разрешений разъяснено в пункте 75.1 Комментария к статье 7), если такое приобретение или торговля являются неотъемлемой частью ведения сельского хозяйства или лесохозяйственная деятельность, например где разрешения приобретаются с целью

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6

осуществление этой деятельности или если разрешения, полученные для этой цели, впоследствии продаются, когда становится понятно, что они не понадобятся. (Добавлено 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3. В пункте 3 указывается, что общее правило применяется независимо от C (6) форма эксплуатации недвижимого имущества. Пункт 4 ясно дает понять что положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимое имущество промышленных, торговых и других предприятий. Доход в виде поступлений от инвестиционных фондов недвижимости (REIT), однако поднимает конкретные вопросы, которые обсуждаются в пунктах 67.1 до 67.7 Комментария к статье 10. (Изменения внесены 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)4. Следует отметить в этой связи, что право на налогообложение Государства источник имеет приоритет над правом на налогообложение другого государства и применяется также где, в случае предприятия, доход получается лишь косвенно от недвижимое имущество. Это не препятствует получению дохода от недвижимого имущества, если они получены через постоянное представительство, их нельзя рассматривать как доход предприятия, но обеспечивает этот доход от недвижимого имущества будет облагаться налогом в государстве, в котором находится имущество, также в случае если такое имущество не является частью постоянного представительства, расположенного в этом Государство. Следует также отметить, что положения статьи не предрешить применение внутреннего законодательства в отношении того, каким образом Доходы от недвижимого имущества подлежат налогообложению. (Изменения от 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

5. Финляндия и Латвия оставляют за собой право облагать налогом доходы акционеров в компаний-резидентов от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме право на пользование недвижимым имуществом, расположенным в их странах и принадлежащим обществом, если такое право основано на владении акциями или иным корпоративные права в компании. (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Франция желает сохранить возможность применения положений своего внутреннее законодательство относительно налогообложения доходов от акций или прав, которые рассматриваются в нем как доход от недвижимого имущества. (Добавлено 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. Испания оставляет за собой право облагать налогом доходы от любой формы использования права на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Испании, когда такое право возникает

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6

от владения акциями или другими корпоративными правами в компании, владеющей собственность. (Добавлено 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

8. Канада и Латвия оставляют за собой право включить в пункт 3 ссылку к доходам от отчуждения недвижимого имущества. C (6) (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9. Новая Зеландия оставляет за собой право включать рыболовство и права, относящиеся ко всем природные ресурсы согласно настоящей статье. (Добавлено 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

10. Соединенные Штаты оставляют за собой право добавить параграф в статью 6. разрешение резиденту одного Договаривающегося государства выбирать, будет ли он облагаться налогом другим Договаривающееся государство на чистой основе по доходам от недвижимости. (Добавлено 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

11. Австралия оставляет за собой право включать права, касающиеся всех природных ресурсы согласно настоящей статье. (Добавлено 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12. Мексика оставляет за собой право рассматривать в качестве недвижимого имущества любое право, которое позволяет использовать или распоряжаться недвижимым имуществом, расположенным на территории Договаривающегося государства. Укажите, в каких случаях такое использование или получение удовольствия связано с разделением времени, поскольку согласно его Во внутреннем законодательстве такое право не считается недвижимым имуществом. (Добавлено 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

13. Эстония оставляет за собой право включить в определение термина «недвижимое имущество» — любое право требования в отношении недвижимого имущества. поскольку такое право требования не может быть включено в его внутреннее законодательство, что означает термина. (Добавлено 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14. Израиль и Латвия оставляют за собой право включить в пункт 2 «любой вариант или аналогичное право на приобретение недвижимого имущества». (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)15. Португалия оставляет за собой право расширить сферу действия статьи 6, чтобы охватить доходы от движимого имущества или доходы, полученные от услуг, которые связанных с использованием или правом пользования недвижимым имуществом, либо которое в соответствии с налоговым законодательством Договаривающегося государства, в котором имущество находится, приравнивается к доходам от недвижимого имущества. (Добавлено 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6

16. Греция оставляет за собой право включать лодки вместе с кораблями в определение, предусмотренное пунктом 2. (Добавлено 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ C (6) Параграф 1: Внесены поправки, принятые ОЭСР в Типовой конвенции 1977 года. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР) 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г., пункт 1. читайте следующим образом: «1. Все действующие конвенции об избежании двойного налогообложения дают право облагать налогом доходы от недвижимого имущества в государство источника, то есть в государство, в котором имущество находится производство такого дохода. Такая единообразная практика в Конвенциях обусловлена к тому, что всегда существует очень тесная экономическая связь между источник дохода и государство источника. Правило, установленное в пункте 1 Статья соответствует этой практике». Параграф 2: Изменен 21 ноября 2017 года путем удаления ссылки на «лодки», отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Совет ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Типовой конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 2 следующего содержания: «2. Определение понятия недвижимого имущества со ссылкой

на закон Государство, в котором находится имущество, как это предусмотрено в пункте 2, поможет во избежание трудностей интерпретации вопроса о том, является ли актив или право считаться недвижимым имуществом или нет. Абзац, однако, конкретно упоминает активы и права, которые всегда следует рассматривать как недвижимое имущество. Фактически такие активы и права уже рассматриваются как недвижимое имущество в соответствии с законами или правилами налогообложения большинства стран ОЭСР страны-члены. И наоборот, этот пункт предусматривает, что корабли, лодки и Воздушное судно никогда не должно рассматриваться как недвижимое имущество. Никакого специального положения не предусмотрено включены в состав доходов от задолженности, обеспеченной недвижимым имуществом. собственности, поскольку этот вопрос урегулирован статьей 11». В пункт 2 ранее были внесены поправки, когда была принята Типовая конвенция 1977 года. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом Совет ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 2 читать следующим образом:

"2. Определение понятия недвижимого имущества со ссылкой на законодательство Российской Федерации. Состояние места, как это предусмотрено в пункте 2, поможет избежать трудностей толкование вопроса о том, следует ли рассматривать актив или право как недвижимое имущество или нет. Однако в статье конкретно упоминаются активы и права, которые всегда следует рассматривать как недвижимое имущество. На самом деле такой активы и права уже рассматриваются как недвижимое имущество в соответствии с законодательством или правила налогообложения большинства стран ОЭСР. Страны-члены. И наоборот, статья предусматривает, что корабли, лодки и самолеты никогда не должны рассматриваться как недвижимые. собственность. Никакие специальные положения не были включены в отношении доходов от задолженность, обеспеченная недвижимым имуществом, так как вопрос решен

Статья 11 о налогообложении процентов».

Параграф 2.1: Добавлен 15 июля 2014 г. в отчет под названием “The 2014 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. на основе

еще один отчет, озаглавленный «Вопросы налогового соглашения, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы» (принято Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам 26 июня 2014 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6Параграф 3: Изменено 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе

еще один отчет под названием «Проблемы налоговых соглашений, касающихся REIT» (принят ОЭСР Комитет по финансовым вопросам 20 июня 2008 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 3 читать следующим образом:

"3. В пункте 3 указывается, что общее правило применяется независимо от формы эксплуатация недвижимого имущества. В пункте 4 поясняется, что C (6) положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимого имущества промышленные, торговые и другие предприятия». Ранее в параграф 3 были внесены поправки 29 апреля 2000 г. в отчете под названием “The 2000 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Комитетом ОЭСР по налогово-бюджетной политике. Дела 29 апреля 2000 года на основании Приложения к другому отчету,

озаглавленному «Вопросы Относится к статье 14 Типовой налоговой конвенции ОЭСР» (принятой ОЭСР Комитета по финансовым вопросам 27 января 2000 г.). В Типовой конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года пункт 3 гласил: "3. В пункте 3 указывается, что общее правило применяется независимо от формы эксплуатация недвижимого имущества. В пункте 4 уточняется, что положения пунктов 1 и 3 применяются также к доходам от недвижимого имущества промышленных, торговых и других предприятий и к доходам от недвижимого имущества. имущество, используемое для оказания независимых личных услуг». В пункт 3 ранее были внесены поправки, когда была принята Типовая конвенция 1977 года. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом Совет ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 3 читать следующим образом:

"3. Как указано в пункте 3 статьи, применяется общее правило независимо от формы эксплуатации недвижимого имущества. Пункты 3 и 4 также поясняет, что положения статьи применяются не только к доходам из недвижимого имущества промышленных, торговых и других предприятий, а также о доходах от недвижимого имущества, используемого для осуществления профессиональной деятельности. услуги». Параграф 4: Изменено 29 апреля 2000 г. отчетом под названием “The 2000 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятым Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам

29 апреля 2000 г. на основании Приложения другого отчета под названием “Issues Related to

статья 14 of the OECD Модельная налоговая конвенция” (принятого Комитетом ОЭСР по

по финансовым вопросам 27 января 2000 г.). В Типовой конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г., пункт 4 следующего содержания: «4. Следует отметить в этой связи, что право на налогообложение Государства источник имеет приоритет над правом на налогообложение другого Государства и применяется также в тех случаях, когда: в случае предприятия или непромышленной и некоммерческой деятельности, доход получается лишь косвенно от недвижимого имущества. Это не предотвращать получение дохода от недвижимого имущества, полученного через постоянное представительство не рассматривается как доход предприятия, но гарантирует, что доход от недвижимого имущества будет облагаться налогом в государстве, в котором это имущество находится также в том случае, если такое имущество не является частью постоянного предприятие, расположенное в этом штате. Следует также отметить, что положения статьи не предопределяют применение внутреннего законодательства в отношении порядок налогообложения доходов от недвижимого имущества». В пункт 4 ранее были внесены поправки, когда была принята Типовая конвенция 1977 года. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом Совет ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 4 читать следующим образом:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6«4. Следует отметить в этой связи, что право на налогообложение Государства

источник имеет приоритет над другими правами на налогообложение и применяется также в тех случаях, когда в случае предпринимательская деятельность или непромышленная и некоммерческая деятельность, доход является лишь косвенным производным от недвижимого имущества. Это не мешает заработку из недвижимого имущества, полученного через постоянное представительство, из рассматривается как доход коммерческого предприятия, но обеспечивает этот доход от C (6) недвижимое имущество также будет облагаться налогом в государстве, в котором оно находится. в случае, если такое имущество не является частью постоянного

представительства, расположенного в этом штате. Следует также отметить, что положения статьи не предопределяют применение национального законодательства в отношении того, каким образом доходы недвижимое имущество подлежит налогообложению». Параграф 5: Изменен 21 ноября 2017 года, добавив Латвию в список стран, создающих оговорка, согласно отчету под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 5 изложить в следующей редакции: «5. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом доходы акционеров финских компаний. от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права на пользование недвижимое имущество, расположенное в Финляндии и принадлежащее компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании». Ранее в пункт 5 были внесены поправки 23 июля 1992 года в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. заменить слово «владеть» словом «владеть». В Типовой конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 5 гласил: «5. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом доходы акционеров финских компаний. от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права на пользование недвижимое имущество, расположенное в Финляндии и принадлежащее компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании». Параграф 5 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модель 1977 года Конвенция была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. Параграф 6: Добавлен после принятия ОЭСР Типовой конвенции 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года. Параграф 7: Добавлен 23 июля 1992 г. в отчет под названием “The Revision of the Model Convention”, принятый Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Параграф 8: Изменен 21 ноября 2017 года, добавив Латвию в число стран, создающих оговорка, согласно отчету под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 8 гласит: «8. Канада оставляет за собой право включить в пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества». Параграф 8 был добавлен 29 апреля 2000 года в отчете под названием “The 2000 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятом Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам

29 апреля 2000 г. Параграф 9: Добавлен 29 апреля 2000 г. в отчет под названием “The 2000 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам

29 апреля 2000 г. Параграф 10: Добавлен 29 апреля 2000 г. в отчет под названием “The 2000 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Комитетом ОЭСР по бюджетным вопросам

29 апреля 2000 г. Параграф 11: Добавлен 15 июля 2005 г. в отчет под названием “The 2005 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 6Параграф 12: Добавлен 15 июля 2005 г. в отчет под названием “The 2005 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Параграф 13: Добавлен 15 июля 2014 г. в отчет под названием “The 2014 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Параграф 14: Изменен 21 ноября 2017 года, добавив Латвию в число стран, создающих оговорка, согласно отчету под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, C (6) принят Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 года пункт 14 гласит: «14. Израиль оставляет за собой право включить в пункт 2 «любой вариант или аналогичное право приобрести недвижимое имущество». Параграф 14 был добавлен 15 июля 2014 года в отчет под названием “The 2014 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 15 июля 2014 года.

Параграф 15: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Параграф 16: Добавлен 21 ноября 2017 г. в отчет под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

I. Предварительные замечания

1. Настоящая статья распределяет налоговые права в отношении прибыли от предпринимательской деятельности предприятием Договаривающегося государства в той степени, в которой эта прибыль не с учетом других правил, предусмотренных другими статьями Конвенции. Это C (7) включает основной принцип, согласно которому, если только предприятие Договаривающегося государства Государство имеет постоянное представительство, расположенное в другом Государстве, предприятие прибыль этого предприятия не может облагаться налогом в этом другом Государстве, за исключением случаев, когда эти прибыль попадает в особые категории доходов, для которых другие статьи Конвенция предоставляет налоговые права этому другому государству. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2. Статья 5, включающая определение понятия постоянного представительстве, следовательно, имеет отношение к определению того, является ли коммерческая прибыль предприятия Договаривающегося государства может облагаться налогом в другое государство. Эта статья, однако, сама по себе не распределяет налоговые права: когда предприятие одного Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающегося государства через расположенное в нем постоянное представительство, необходимо определить, каковы, если таковые имеются, прибыли, которые другое государство может налог. Статья 7 дает ответ на этот вопрос, определяя, что другое государство может

облагать налогом прибыль, относящуюся к постоянному представительству. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.1 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

3. Принципы, лежащие в основе статьи 7 и, в частности, пункта 2 Статья имеет давнюю историю. Когда ОЭСР впервые рассмотрела, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли к постоянному представительству, это Этот вопрос ранее рассматривался в большом количестве налоговых конвенций и в различных моделях, разработанных Лигой Наций. Отдельная сущность и принципы «вытянутой руки», на которых основан пункт 2, уже были включены в эти конвенции и модели, и ОЭСР считала, что было достаточно вновь сформулировать эти принципы с некоторыми небольшими поправками и модификации с основной целью разъяснения. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

4. Однако практический опыт показал, что имело место значительное вариации в интерпретации этих общих принципов и других положения более ранних версий статьи 7. Отсутствие общего интерпретация создала проблемы двойного налогообложения и неналогообложения. За

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

лет Комитет по финансовым вопросам потратил немало времени и усилий пытаясь обеспечить более последовательную интерпретацию и применение правил Статьи. Незначительные изменения в формулировке статьи и ряде изменения в Комментарий были внесены, когда Типовая налоговая конвенция 1977 г. был принят. Доклад, в котором рассматривается этот вопрос в конкретном случае банков была опубликована в 1984 году.1 В 1987 году, отметив, что определение прибыли относящийся к постоянному представительству, может вызвать некоторую неопределенность, С (7) Комитет провел рассмотрение вопроса, что привело к принятию, в 1993 году доклада под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments”2 и последующих изменений к Комментарию. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)5. Несмотря на эту работу, практика стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР, относительно отнесения прибыли к постоянным представительствам и этим интерпретация странами статьи 7 продолжала значительно различаться. Комитет признал необходимость предоставить налогоплательщикам больше уверенности: в в своем отчете «Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налогообложения». Администрации3 (“OECD Transfer Pricing Guidelines”) он указал, что дальнейшая работа будет направлена на применение принципа «вытянутой руки» к постоянные представительства. Результатом этой работы в 2008 году стал доклад, озаглавленный Отнесение прибыли к постоянным представительствам4 (“2008 Report”). (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

6. Подход, разработанный в Отчете 2008 года, не ограничивался либо первоначальным замыслом, либо исторической практикой и интерпретацией

Статья 7. Вместо этого основное внимание уделялось формулированию наиболее предпочтительного подхода.

к отнесению прибыли к постоянному представительству в соответствии со статьей 7, учитывая современные многонациональные операции и торговля. Когда он утвердил закон 2008 г. докладе, Комитет счел, что содержащиеся в нем указания представлял собой лучший подход к отнесению прибыли на постоянные представительствй, чем было доступно ранее. Он также признал, однако существуют различия между некоторыми выводами

1 “The Taxation of Multinational Banking Enterprises”, в области трансфертного ценообразования и Многонациональные предприятия: три проблемы налогообложения, ОЭСР, Париж, 1984 г. 2 Отнесение доходов к постоянным представительствам, проблемы международного налогообложения № 5, ОЭСР, Париж, 1994 г.; воспроизведено в томе II на странице R(13)-1. 3 Первоначальная версия этого отчета была одобрена Советом ОЭСР на 27 июня 1995 г. и с тех пор неоднократно обновлялся. Опубликовано ОЭСР как Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налогообложения Администрации. 4 Доступно на http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Доклад 2008 года и толкование статьи 7, приведенное ранее в настоящем документе. Комментарий. (Изменения от 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

7. Чтобы обеспечить максимальную уверенность в том, как должна распределяться прибыль отнесены к постоянным представительствам, поэтому Комитет решил что полные выводы Отчета 2008 года должны быть отражены в новой версии C (7)

Статья 7 вместе с сопровождающим ее Комментарием будет использоваться в

переговоры по будущим договорам и внесение поправок в существующие договоры. В Кроме того, чтобы обеспечить большую уверенность в интерпретации договоры, которые уже были заключены на основании предыдущей редакции статьи 7, Комитет решил, что пересмотренный Комментарий к этому предыдущая версия статьи также должна быть подготовлена с учетом те аспекты доклада, которые не противоречили Комментарию, поскольку он прочитать до принятия Отчета за 2008 год. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)8. Новая версия статьи, которая теперь появляется в Типовом налоге. Конвенция была принята в 2010 году. В то же время Комитет принял пересмотренная версия Отчета за 2008 год, чтобы гарантировать, что выводы этот доклад можно было бы гармонично читать с новой формулировкой и изменить нумерацию настоящей новой редакции статьи. Хотя выводы и интерпретации, включенные в пересмотренный отчет, который был таким образом принят в 2010 году1 (далее «Отчет») идентичны отчетам за 2008 год. Отчет, эта пересмотренная версия учитывает формулировку статьи, поскольку она теперь гласит (для исторической справки в Приложении к настоящему Комментарию приводятся: текст предыдущей редакции статьи 7 и этот пересмотренный комментарий, как они прочитаны до принятия действующей редакции статьи). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

9. Таким образом, нынешняя версия статьи отражает подход разработаны в Отчете и должны интерпретироваться в свете указаний содержится в нем. В Отчете рассматривается отнесение прибыли как постоянные представительства в целом (Часть I Отчета) и, в частности, постоянным представительствам предприятий, работающих в финансовом секторе, там, где широко распространена торговля через постоянное представительство (Часть II Отчет, посвященный постоянным представительствам банков, Часть III, которая занимается постоянными представительствами предприятий, осуществляющих глобальную торговлю и Часть IV, касающуюся постоянных представительств предприятия, осуществляющие страховую деятельность). (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1 Отнесение прибыли к постоянным представительствам, ОЭСР, Париж, 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

II. Комментарий к положениям статьи

Параграф 1

10. В пункте 1 закреплены правила распределения налоговых прав на коммерческая прибыль предприятий каждого Договаривающегося государства. Во-первых, там говорится что, если предприятие Договаривающегося государства не имеет постоянного C (7) предприятие, расположенное в другом Государстве, коммерческая прибыль этого предприятие не может облагаться налогом в этом другом государстве. Во-вторых, оно предусматривает, что если такое предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в другом государстве через постоянное находящееся там предприятие, прибыль, относящуюся к постоянное представительство, определенное в соответствии с пунктом 2, может облагаться налогом этим другим государством. Однако, как поясняется ниже, пункт 4 ограничивает применение этих правил, предусматривая, что статья 7 не влияют на применение других статей Конвенции, которые предусматривают особые правила для определенных категорий прибылей (например, полученных от деятельности морские и воздушные суда в международном сообщении) или для определенных категорий доходов которые также могут составлять коммерческую прибыль (например, доход, полученный предприятием в отношении личной деятельности артиста или спортсмена). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

10.1 (Нумерация изменена и дополнена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Первый принцип, лежащий в основе параграфа 1, а именно, что прибыль Предприятие одного Договаривающегося государства не облагается налогом в другом Государстве, за исключением случаев, когда предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом Государстве через постоянное расположенное там постоянное представительство имеет многовековую историю и отражает международный консенсус в том, что, как правило, до тех пор, пока предприятие одного государства имеет постоянное представительство в другом государстве, оно не должно быть должным образом считается участвующим в экономической жизни этого другого государства до такого степени, в которой другое государство должно иметь право облагать налогом свою прибыль. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)12. Второй принцип, отраженный во втором предложении пункт, заключается в том, что право на налогообложение государства, в котором находится постоянное находится предприятие, не распространяется на прибыль, которую предприятие может происходят от этого государства, но не относятся к постоянным представительстве. Это вопрос, по которому исторически существовали разногласия, несколько стран некоторое время назад придерживались принципа общей «силы притяжения», согласно которой такие доходы, как другие прибыль от предпринимательской деятельности, дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников в их территория полностью облагалась ими налогом, если бенефициар имел постоянное представительство в нем, даже несмотря на то, что такой доход явно не был отнесен на счет в это постоянное представительство. Хотя некоторые двусторонние налоговые конвенции

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

включить ограниченное правило предотвращения уклонения, основанное на ограниченной силе притяжения подход, который применяется только к коммерческой прибыли, полученной от деятельности, аналогичной для тех, которые осуществляются постоянным представительством, общая сила Описанный выше подход к привлечению в настоящее время отвергается международным сообществом. практика налоговых соглашений. Принцип, который сейчас общепринят в двойном конвенции о налогообложении основаны на том взгляде, что при налогообложении прибыли, которую иностранное предприятие происходит из определенной страны, налоговые органы этой страны С (7) стране следует рассмотреть отдельные источники прибыли, которые предприятие происходит из их страны и должен применяться к каждому постоянному установочный тест, с учетом возможного применения других статей Конвенция. Это решение позволяет упростить и повысить эффективность налогообложения. администрирование и соблюдение требований, и более тесно адаптирован к тому, как в какой бизнес обычно ведется. Организация современного бизнеса является весьма сложным. В каждой из них имеется значительное количество компаний. которая занимается самой разнообразной деятельностью и занимается бизнесом широко распространен во многих странах. Компания может создать постоянный предприятие в другой стране, через которое оно осуществляет производство деятельности, в то время как разные подразделения одной и той же компании продают разные товары в эту другую страну через независимых агентов. Эта компания может иметь для этого вполне веские коммерческие причины: они могут быть основаны, например, на например, на исторической структуре своего бизнеса или на коммерческой удобство. Если страна, в которой находится постоянное представительство хотел зайти так далеко, чтобы попытаться определить и обложить налогом элемент прибыли каждого сделок, осуществляемых через независимых агентов, с целью суммирование этой прибыли с прибылью постоянного представительства, что подход серьезно помешал бы обычной коммерческой деятельности и противоречило бы целям Конвенции. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

12.1 (нумерация изменена и дополнена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

12.2 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

13. Как указано во втором предложении пункта 1, прибыль, которая относящиеся к постоянному представительству, определяются в соответствии с положениями пункта 2, в котором поясняется смысл фразы «прибыль, относящаяся к постоянному представительству», указанная в

пункт 1. Поскольку пункт 1 предоставляет права налогообложения государству, в котором

Постоянное представительство находится только в отношении прибыли, которая относящийся к этому постоянному представительству, поэтому этот пункт не позволяет этому государству, при условии применения других статей

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7Конвенции, от налогообложения предприятий другого Договаривающегося государства

прибыль, не относящаяся к постоянному представительству. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

14. Целью пункта 1 является ограничение права одного Договаривающегося государства облагать налогом прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. Как подтверждается пунктом 3 статьи 1, данный пункт не ограничивает право C (7) Договаривающееся государство облагает налогом своих резидентов в контролируемых иностранных государствах. положения о компаниях, содержащиеся в его внутреннем законодательстве, даже несмотря на то, что такое налогообложение налагаемые на этих жителей, могут быть рассчитаны путем ссылки на часть прибыль предприятия, которое является резидентом другого Договаривающегося государства, которое обусловлено участием этих жителей в этом предприятии. Налог, взимаемый таким образом государством на своих резидентов не уменьшает прибыль предприятия другом государстве и, следовательно, нельзя сказать, что они были взиманы с таких прибыли (см. также пункт 81 Комментария к статье 1). (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Параграф 2

15. В пункте 2 установлены основные правила определения прибыли. которые относятся к постоянному представительству. Согласно параграфу, эта прибыль представляет собой прибыль, которую постоянное представительство можно было бы ожидать, если бы это было отдельное и независимое предприятие занимающихся той же или аналогичной деятельностью в тех же или аналогичных условиях, с учетом выполняемых функций, используемых активов и принимаемых рисков через постоянное представительство и через другие подразделения предприятие. Кроме того, в пункте уточняется, что данное правило применяется при отношении отношений между постоянным представительством и другим части предприятия. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

15.1 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

15.2 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

15.3 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

15.4 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

16. Основной подход, включенный в этот пункт для целей определение того, какова прибыль, относящаяся к постоянным Таким образом, постоянное представительство должно требовать определения прибыли в соответствии с фикция о том, что постоянное представительство является отдельным предприятием и что такое предприятие является независимым от остального предприятия, в состав которого оно входит. часть так же, как и от любого другого человека. Вторая часть этой фантастики

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

соответствует принципу «вытянутой руки», который также применим в соответствии с положения статьи 9, с целью корректировки прибыли ассоциированных предприятия (см. пункт 1 Комментария к статье 9). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

17. Параграф 2 не направлен на распределение общей прибыли всей предприятие к постоянному представительству и другим его частям, но вместо этого C (7) требует, чтобы прибыль, относящаяся к постоянному представительству, была определяется так, как если бы это было

отдельное предприятие. Таким образом, прибыль может быть отнесено к постоянному представительству, даже несмотря на то, что предприятие как целое никогда не приносило прибыли. И наоборот, пункт 2 может привести к отсутствию прибыли. быть отнесено к постоянному представительству, хотя предприятие как целое принесло прибыль. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

17.1 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.2 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.3 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.4 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)17.5 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.6 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.7 (нумерация изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

18. Однако очевидно, что если предприятие Договаривающегося государства имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, первое Государство имеет заинтересованность в том, чтобы директива параграфа 2 правильно применялась государством где находится постоянное представительство. Поскольку эта директива применяется к обоими Договаривающимися государствами, государство предприятия должно в соответствии с либо статья 23 A, либо статья 23 B, должным образом устранить двойное налогообложение прибыли. относящийся к постоянному представительству (см. пункт 27 ниже). В другими словами, если государство, в котором находится постоянное представительство попытки обложить налогом прибыль, не относящуюся к постоянному представительстве в соответствии со статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли. которые должны должным образом облагаться налогом только в государстве предприятия. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

18.1 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

18.2 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

18.3 (Удален 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

19. Как указано в пунктах 8 и 9 выше, статья 7 в ее нынешней редакции: отражает подход, развитый в Отчете, принятом Комитетом по налогово-бюджетных вопросов в 2010 году. В отчете главным образом рассматривалось применение отдельный и независимый предпринимательский вымысел, лежащий в основе параграфа 2 и основная цель изменений, внесенных в этот параграф после принятие Отчета было призвано обеспечить, чтобы определение прибыли относимые к постоянному представительству, следовали предложенному подходу C (7) в этом отчете. Таким образом, в Отчете содержится подробное руководство о том, как прибыль, относящаяся к постоянному представительству, должна определяться согласно положениям пункта 2. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

20. Как поясняется в Отчете, отнесение прибыли на постоянную представительстве в соответствии с пунктом 2 будет следовать из расчета прибыли (или убытки) от всей своей деятельности, включая операции с самостоятельные предприятия, операции со связанными предприятиями (с прямым применение Руководящих принципов ОЭСР по трансфертному ценообразованию) и отношения с другими части предприятия. Этот анализ включает в себя два этапа, которые описаны ниже. Порядок перечисления элементов на каждом из этих двух шагов не является должен носить предписывающий характер, поскольку различные элементы могут быть взаимосвязаны (например, риск первоначально отнесено к постоянному представительству, поскольку оно выполняет значительную функции людей, имеющие отношение к принятию этого риска, но признание и характеристика последующих сделок между постоянными представительстве и другая часть предприятия, которая управляет риском, может привести к передаче риска и вспомогательного капитала на другую часть предприятие). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

21. На первом этапе проводится функциональный и фактический анализ. что приведет к:

- отнесение к постоянному представительству, в зависимости от обстоятельств, права и обязанности, возникающие из сделок между предприятиями частью которого является постоянное представительство предприятия;

- идентификация значимых функций персонала, имеющих отношение к присвоение экономической собственности на активы и присвоение экономическое владение активами постоянного представительства;

- идентификация значимых функций персонала, имеющих отношение к принятие рисков и отнесение рисков к постоянным представительстве;

— определение других функций постоянного представительства;КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

- признание и определение характера этих сделок между постоянным представительством и другими частями того же предприятия предприятие, которое может быть надлежащим образом признано, пройдя пороговое испытание, упомянутое в параграфе 26; и

- распределение капитала на основе активов и рисков, относящихся к постоянное представительство. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (7)

22. На втором этапе любые операции со связанными предприятиями отнесенные к постоянному представительству, оцениваются в соответствии с руководствуются Руководящими принципами ОЭСР по трансфертному ценообразованию, и эти Руководящие принципы применяется по аналогии к сделкам между постоянным представительством и другие подразделения предприятия, частью которого оно является. Процесс включает в себя ценообразование на независимой основе этих признанных сделок посредством:

- определение сопоставимости между сделками и неконтролируемые операции, установленные путем применения Принципов непосредственно факторы сопоставимости (характеристики имущества или услуг, экономические обстоятельства и бизнес-стратегии) или по аналогии (функциональный анализ, договорные условия) с учетом конкретных фактов обстоятельства постоянного представительства; и

— применение по аналогии одного из методов Руководства для достижения рыночная компенсация за сделки между постоянными представительстве и другие части предприятия с учетом функции, выполняемые им, а также активы и риски, приписываемые ему. постоянное представительство и другие подразделения предприятия. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

23. Каждая из этих операций более подробно обсуждается в Отчете, в в частности, в отношении отнесения прибыли к постоянным представительствам предприятия, работающие в финансовом секторе, где торговля осуществляется через постоянное представительство широко распространено (см. Часть II Отчета, в которой рассматривается с постоянными представительствами банков; Часть III, посвященная постоянные представительства предприятий, осуществляющих глобальную торговлю, и Часть IV, касающаяся постоянных представительств предприятий, осуществляющих страховая деятельность). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

24. В пункте 2 конкретно говорится о сделках между постоянными представительстве и другие части предприятия, постоянный представительстве является частью, чтобы подчеркнуть, что отдельные и независимое предприятие, фикция этого пункта требует, чтобы эти сделки рассматриваться так же, как аналогичные сделки, совершаемые между

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7независимые предприятия. Эта конкретная ссылка на отношения между

Однако постоянное представительство и другие части предприятия не ограничить объем абзаца. Где происходит транзакция между предприятием и ассоциированным предприятием напрямую влияет на определение прибыли, приходящейся на постоянное представительство (например, приобретение постоянным представительством у ассоциированного предприятие товаров, которые будут реализованы через постоянное представительство), C (7)

пункт 2 также требует, чтобы для целей расчета прибыли

относящихся к постоянному представительству, условия при необходимости корректировать сделку с учетом условий аналогичной сделка между независимыми предприятиями. Предположим, например, что Постоянное представительство, расположенное в Государстве S, предприятия Государства R приобретает имущество у дочернего предприятия государства T. Если цена предусмотренная в договоре между двумя ассоциированными предприятиями, превышает то, что было бы согласовано между независимыми предприятиями,

пункт 2 статьи 7 договора между государством R и государством S разрешит

Государство S скорректировать прибыль, относящуюся к постоянному представительству, до отражают то, что отдельное и независимое предприятие заплатило бы за это собственность. В таком случае государство R также сможет корректировать прибыль предприятие государства P в соответствии с пунктом 1 статьи 9 договора между Состояние R и Состояние T, которые инициируют применение соответствующих механизм корректировки пункта 2 статьи 9 этого договора. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

25. Сделки между постоянным представительством и другими подразделениями предприятие, в состав которого оно входит, не имеют для предприятия правовых последствий в целом. Это подразумевает необходимость более тщательного контроля за этими сделками, чем за операции между двумя ассоциированными предприятиями. Это также подразумевает большую проверка документации (при неизбежном отсутствии, например, юридически обязательные контракты), которые в противном случае могли бы существовать. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

26. Обычно не предполагается, что более обременительная документация требования, предъявляемые в связи с такими сделками, чем применяются к операции между ассоциированными предприятиями. Более того, как и в случае с документация по трансфертному ценообразованию, упомянутая в документе ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Руководства, требования не должны применяться таким образом, чтобы навязывать на расходы и бремя налогоплательщиков, несоразмерные обстоятельствам. Тем не менее, учитывая уникальность характера деловых отношений, страны хотели бы потребовать от налогоплательщиков четко продемонстрировать, что это будет целесообразно признать сделку. Так, например, бухгалтерская запись и современную документацию, показывающую сделку, которая передает экономически значимые риски, обязанности и выгоды были бы полезными

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7отправная точка для целей распределения прибыли. Налогоплательщики

рекомендуется подготовить такую документацию, поскольку это может существенно сократить возможность возникновения разногласий относительно применения данного подхода. Налог администрации введут в действие такую документацию, несмотря на ее отсутствие юридической силы, поскольку:

- документация соответствует экономическому содержанию деятельность, происходящая внутри предприятия, как показывает функционал C (7) и фактический анализ;

- договоренности, задокументированные в отношении сделок, рассматриваемые в их полноте, не отличаются от тех, которые были бы приняты сопоставимые независимые предприятия, ведущие себя в коммерческом рациональным образом, или, если они это делают, структуру, представленную в документация налогоплательщика практически не препятствует уплате налога администрации от определения соответствующей трансфертной цены; и

— сделка, представленная в документации налогоплательщика, не нарушает принципы подхода, изложенные в Отчете, например, целью передачи рисков таким образом, чтобы отделить их от функции. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

27. Вступительные слова пункта 2 и фраза «в каждом Договаривающемся государства» указывают на то, что пункт 2 применяется не только для целей определение прибыли, которую Договаривающееся государство, в котором находится постоянное предприятие находится может облагать налогом в соответствии с последним предложением параграфа 1, но также и для

применения статей 23 A и 23 B другими Договаривающееся государство. Если предприятие одного государства осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в другом Государстве, первый- упомянутое государство должно либо освободить от налога прибыль, относящуюся к постоянное представительство (статья 23 A) или предоставить зачет налога, взимаемого другое государство на эту прибыль (статья 23 Б). Согласно обеим статьям, это государство следовательно, должен определить прибыль, относящуюся к постоянным представительстви с целью предоставления освобождения от двойного налогообложения и требуется следовать положениям пункта 2 с этой целью. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

28. Отдельная и независимая предпринимательская фикция, предписанная

пункт 2 ограничивается определением прибыли, которая

относящийся к постоянному представительству. Оно не распространяется на создание условный доход предприятия, который Договаривающееся государство могло бы облагать налогом как таковой согласно своему внутреннему законодательству, утверждая, что такой доход покрывается другим Статья Конвенции, которая в соответствии с пунктом 4 статьи 7, допускает налогообложение этого дохода, несмотря на пункт 1 статьи 7.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7Предположим, например, что обстоятельства конкретного дела оправдывают

учитывая, что экономическая собственность на здание, используемое постоянным предприятие должно быть отнесено к головному офису (см. пункт 75 Часть I Отчета). В таком случае пункт 2 может потребовать вычета условная рента при определении прибыли постоянного представительства. Однако эту фикцию нельзя интерпретировать как создание дохода от недвижимое имущество для целей статьи 6. Действительно, фикция C (7) предусмотренное пунктом 2, не меняет характер дохода, полученного предприятие; он применяется лишь для определения прибыли, относящейся к постоянное представительство для целей статей 7, 23 A и 23 B. Аналогичным образом, тот факт, что в соответствии с пунктом 2 условные процентные начисления могут быть вычитается при определении прибыли, относящейся к постоянному представительстве не означает, что предприятию были выплачены какие-либо проценты частью которого является постоянное представительство для целей пункты 1 и 2 статьи 11. Отдельное и независимое предприятие вымысел не распространяется на статью 11, и для целей этой статьи один часть предприятия не может считаться осуществившей выплату процентов в другую часть того же предприятия. Однако очевидно, что если проценты, выплачиваемые предприятие другому лицу выплачивается в счет задолженности, возникшей в связи с постоянным представительством предприятия и несет что постоянное представительство, эта реальная выплата процентов может, в соответствии с

пункт 2 статьи 11, облагаются налогом в государстве, в котором постоянное

находится постоянное представительство. Кроме того, если передача активов между постоянное представительство, а остальная часть предприятия рассматривается как дилинговое предприятие. для целей пункта 2 статьи 7 статья 13 не препятствует государствам от налогообложения прибыли или доходов от таких сделок, пока такое налогообложение находится в в соответствии со статьей 7 (см. пункты 4, 8 и 10 Комментария к

статья 13).

(Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

29. Некоторые государства считают, что с точки зрения политики отдельные и фикция независимого предприятия, предусмотренная параграфом 2, не должна ограничивается применением статей 7, 23 A и 23 B, но также должно распространяться толкованию и применению других статей Конвенции, с тем чтобы обеспечить, чтобы постоянные представительства, насколько это возможно, рассматривались в так же, как и дочерние компании. Таким образом, эти государства могут считать, что условное сборы за сделки, которые в соответствии с пунктом 2

вычитаются в расчет прибыли постоянного представительства следует учитывать, поскольку для целей других статей Конвенции, так же, как и платежи это будет сделано дочерней компанией своей материнской компании. Эти государства могут поэтому хотели бы включить в свои налоговые соглашения положения, согласно которым расходы по внутренним сделкам должны признаваться для целей Статьи 6 и 11 (однако следует отметить, что налог будет взиматься в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7соответствии с такими положениями только в той степени, в которой это предусмотрено

внутреннее право). Альтернативно, эти государства, возможно, пожелают предусмотреть, что никакие внутренние сделки будут признаваться в обстоятельствах, когда эквивалентная сделка между двумя отдельными предприятиями приведет к возникновению дохода, покрываемого статьи 6 или 11 (однако в этом случае важно обеспечить, чтобы соответствующую долю расходов, связанных с тем, что в противном случае было бы признанная сделка может быть отнесена к соответствующей части предприятия). C (7) Однако государства, рассматривающие эти альтернативы, должны учитывать тот факт, что что из-за особых соображений, применимых к внутренним процентным начислениям между различными частями финансового предприятия (например, банком), сделками в результате подобные обвинения были давно признаны, еще до принятия настоящей редакции статьи. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

30. Пункт 2 определяет прибыль, относящуюся к постоянному предприятие для целей правила в пункте 1, которое распределяет налогообложение права на эту прибыль. Как только прибыль, относящаяся к постоянному предприятия определены в соответствии с пунктом 2 статье 7, внутреннее право каждого Договаривающегося государства определяет следует ли и каким образом облагать налогом такую прибыль при условии соблюдения требований с требованиями пункта 2 и иными положениями Конвенция. В пункте 2 не рассматривается вопрос о том, являются ли расходы подлежит вычету при исчислении налогооблагаемого дохода предприятия в любом Договаривающееся государство. Условия вычета расходов: вопрос, который должен быть определен внутренним законодательством, с учетом положений Конвенции и, в частности, пункт 3 статьи 24 (см. пункты 33 и 34 ниже). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

31. Так, например, хотя внутреннее законодательство гласит, что признание сделок, которые должны быть признаны для целей определение прибыли, приходящейся на постоянное представительство в соответствии с

пункт 2, или что будет отказано в вычете непонесенных расходов.

исключительно в пользу постоянного представительства, очевидно, будет нарушение пункта 2 правил, препятствующих вычету отдельных категорий расходов (например, представительские расходы) или которые предусматривают, когда конкретный расходы, подлежащие вычету, не затрагиваются пунктом 2. При этом однако могут возникнуть некоторые трудные вопросы, как в случае с ограничения внутреннего законодательства, основанные на том, когда расход или элемент дохода действительно заплатил. Поскольку, например, внутренние сделки не предполагают фактического перевод или платеж между двумя разными лицами, применение такого Ограничения внутреннего законодательства должны, как правило, учитывать характер

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

сделки и, следовательно, относиться к соответствующему переводу или платежу так, как если бы он был совершен совершенный между двумя разными людьми. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

32. Различия во внутреннем законодательстве двух государств, касающиеся такие вопросы, как нормы амортизации, сроки признания доходов и ограничения на вычет определенных расходов, как правило, приводят к C (7) разная сумма налогооблагаемого дохода в каждом штате, хотя для для целей Конвенции, сумма прибыли, приходящаяся на постоянное представительство будет рассчитано на основе

пункт 2 в обоих государствах (см. также пункты 39–43 Комментария к

статьи 23 A и 23 B). Таким образом, хотя пункт 2 в равной степени применим и к Договаривающееся государство, в котором расположено постоянное представительство (для для целей пункта 1) и другому Договаривающемуся государству (для целей статей 23 A или 23 B), вполне вероятно, что сумма налогооблагаемого дохода, по которому предприятие Договаривающегося государства будет облагаться налогом в Государстве, где предприятие, имеющее постоянное представительство, будет в течение данного налогового периода отличается от суммы налогооблагаемого дохода, в отношении которого впервые Государство должно будет предоставить помощь в соответствии со статьями 23 A или 23 B. Кроме того, в той степени, в которой разница является результатом изменений внутреннего законодательства, касающихся виды расходов, которые подлежат вычету, в отличие от временных различий в При признании этих расходов разница будет постоянной. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

33. При налогообложении прибыли постоянного представительства, расположенного на своей территории Договаривающееся государство, однако, должно будет принять во внимание положения пункта 3 статьи 24. Этот пункт требует, среди прочего, вещи, что расходы подлежат вычету на тех же условиях, независимо от того, понесены для целей постоянного представительства, расположенного в Договаривающегося государства или для целей предприятия этого государства. Как указано в пункте 40 Комментария к статье 24: Постоянным представительствам должно быть предоставлено то же право, что и резидентам. предприятиям вычитать торговые расходы, которые, как правило, разрешены согласно налоговому законодательству, подлежат вычету из налогооблагаемой прибыли. Такие вычеты должно быть разрешено без каких-либо ограничений, кроме тех, которые также наложены на предприятиях-резидентах. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)34. Требование, установленное пунктом 3 статьи 24, то же. независимо от того, каким образом расходы, понесенные предприятием в пользу постоянное представительство учитываются для целей

пункт 2 статьи 7. В ряде случаев рассмотрение будет нецелесообразным.

что сделка имела место между различными частями предприятия. В

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

в таких случаях расходы, понесенные предприятием в целях деятельность, осуществляемая постоянным представительством, будет непосредственно вычитается при определении прибыли постоянного представительства (например, зарплата местного строителя, нанятого и выплачиваемого на месте исключительно для работы на строительной площадке, которая представляет собой постоянное представительство иностранного предприятие). В остальных случаях расходы, понесенные предприятием, будут отнесены к функциям, выполняемым другими частями предприятия полностью или С (7) частично в пользу постоянного представительства и соответствующего Комиссия будет вычтена при определении прибыли, относящейся к постоянное представительство (например, накладные расходы, связанные с административными функции, выполняемые головным офисом в интересах постоянного представительстве). В обоих случаях пункт 3 статьи 24 потребует, чтобы, как Что касается постоянного представительства, расходы подлежат вычету в соответствии с тех же условиях, что и те, которые применяются к предприятию этого государства. Таким образом, любой расходы, понесенные предприятием прямо или косвенно в пользу Постоянное представительство не должно в целях налогообложения рассматриваться как меньшее выгоднее, чем аналогичные расходы, понесенные предприятием этого Государства. Это правило будет применяться независимо от того, для целей пункта 2 настоящей статьи 7, расходы напрямую относятся на постоянный представительстве (первый пример) или отнесено к другой части предприятия но отражено в условных платежах постоянному представительству (второе пример). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

35. Пункт 3 статьи 5 устанавливает специальное правило для постоянного места бизнес, который представляет собой строительную площадку или строительный или монтажный проект. Такой Постоянное место деятельности является постоянным представительством только в том случае, если оно существует более двенадцать месяцев. Опыт показал, что эти виды постоянных

представительствя могут вызвать особые проблемы с отнесением на них прибыли согласно статье 7. (Изменения от 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

36. Эти проблемы возникают главным образом тогда, когда товары или услуги предоставляются выполняемые другими частями предприятия или связанной стороной в связи со строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. Хотя эти Проблемы могут возникнуть с любым постоянным представительством, они особенно остро подходит для строительных площадок и строительных или монтажных проектов. В этих обстоятельствах, необходимо обратить пристальное внимание на общий принцип что прибыль относится к постоянному представительству только в отношении деятельность, осуществляемая предприятием через это постоянное представительство. (Изменения от 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 737. Например, если такие товары поставляются из других частей

предприятие, прибыль, возникающая от этой поставки, не является результатом деятельности осуществляются через постоянное представительство и не относятся к нему. Аналогичным образом, прибыль, полученная в результате предоставления услуг (таких как планирование, проектирование, рисование чертежей или предоставление технических консультаций) по частям предприятие, действующее за пределами государства, где находится постоянное находится предприятие, не являются результатом деятельности, осуществляемой посредством C (7) постоянное представительство и не относятся к нему. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

38. Статья 7 в ее редакции до 2010 года включала следующий пункт 3: При определении прибыли постоянного представительства учитываются допускаются к вычету расходы, понесенные для целей постоянное представительство, включая исполнительные и общие административные понесенные таким образом расходы, независимо от того, находятся ли в Государстве, в котором находится постоянное находится постоянное представительство или в другом месте. Хотя изначально этот пункт был предназначен для разъяснения того, что пункт 2 необходимые расходы, понесенные прямо или косвенно в пользу постоянное представительство, принимаемое во внимание при определении прибыли постоянного представительства, даже если эти расходы были понесены за пределами государства, в котором находится постоянное представительство, оно имело иногда воспринимается как ограничение вычета расходов, которые косвенно принесли пользу постоянному представительству на фактическую сумму расходов. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

39. Особенно это касается общих и административных расходов, которые были прямо упомянуты в этом пункте. В соответствии с предыдущим версии пункта 2, как она интерпретируется в Комментарии, в целом это было не проблема, поскольку доля общих и административных расходов предприятие обычно может быть отнесено только к постоянному представительству на стоимостная основа. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

40. Однако в своей нынешней формулировке пункт 2 требует признания и продолжительность ценообразования в сделках, посредством которых одна часть предприятия выполняет функции в интересах постоянного представительства (например, путем оказания помощи в повседневном управлении). вычет независимой комиссии за эти сделки, в отличие от вычет, ограниченный суммой расходов, предусмотрен пунктом 2. Поэтому предыдущий параграф 3 был исключен, чтобы предотвратить его неверно истолковано как ограничение вычета суммой расходов себя. Такое исключение не влияет на требование согласно пункту 2: что при определении прибыли, приходящейся на постоянное представительство, все

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

соответствующие расходы предприятия, где бы они ни были понесены, должны быть приняты во внимание. В зависимости от обстоятельств это будет осуществляться за счет вычета все или часть расходов или путем вычета независимых сборов в случае сделки между постоянным представительством и другим часть предприятия. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (7) 40.1 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

40.2 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

40.3 (нумерация изменена и изменена 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)41. Статья 7 в ее редакции до 2010 года также включала положение, которое позволяло отнесение прибыли к постоянному представительству осуществляется на основании распределения общей прибыли предприятия между различными его частями. Однако этот метод должен был применяться только в той степени, в которой его применение было обычным явлением в Договаривающемся государстве и что результат был в в соответствии с принципами статьи 7. Для Комитета другие методы чем распределение общей прибыли предприятия может быть применено даже в самые сложные случаи. Поэтому Комитет решил исключить это положение, поскольку его применение стало весьма исключительным и из-за обеспокоенность тем, что было чрезвычайно трудно гарантировать, что результат его применение будет осуществляться в соответствии с принципом «вытянутой руки». (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

42. В то же время Комитет также решил исключить еще один положение, которое было в предыдущей редакции статьи и согласно к которому должна была быть отнесена прибыль, относимая к постоянному представительству «определяться из года в год одним и тем же методом, если нет хороших и достаточно оснований для обратного». Это положение, которое было призвано обеспечить непрерывное и последовательное лечение, было целесообразным до тех пор, пока оно было признано, что прибыль, относящаяся к постоянному представительству, может определяться прямыми или косвенными методами или даже на основе распределение общей прибыли предприятия на различные его части. новый подход, разработанный Комитетом, однако, не позволяет применение таких принципиально разных методов и, следовательно, позволяет избежать необходимость такого положения. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

43. Последнее положение, которое одновременно исключили из статьи при условии, что «[никакая] прибыль не может быть отнесена к постоянному представительству причине простой покупки этим постоянным представительством товаров или товары для предприятия». Подпункт 4 d) статьи 5 в редакции, тогда признал, что если предприятие Договаривающегося государства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

иметь в другом государстве постоянное место деятельности исключительно для целью приобретения товаров для себя, его деятельность в этом месте не должна считаться достигшим уровня, который оправдывает налогообложение в этом другом Государстве (изменения, внесенные в статью 5 в 2017 году, ограничили сферу действия этого исключения). Однако в тех случаях, когда подпункт 4 d) не был применим, поскольку другие виды деятельности осуществлялись предприятием через то место деятельности, которое поэтому представляет собой постоянное представительство, было бы целесообразно C (7) приписывают прибыль всем функциям, выполняемым в этом месте. Действительно, если закупочная деятельность осуществлялась независимым предприятием, покупатель получил бы вознаграждение на рыночных условиях за свою услуги. Кроме того, поскольку освобождение от налога ограничивается закупочной деятельностью предпринятые для предприятия, требовали, чтобы расходы, понесенные для цели осуществления этой деятельности исключаются из определения прибыли постоянного представительства, такое освобождение может повысить административные проблемы. Поэтому Комитет счел, что положение, согласно которому никакая прибыль не может быть отнесена на счет постоянного предприятия по причине простой покупки товаров или товаров для предприятие не соответствует принципу «вытянутой руки» и не должно включить в статью. (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)Параграф 3

44. Сочетание статей 7 (которые ограничивают налоговые права Государство, в котором находится постоянное представительство) и 23 A и 23 B. (которые обязывают другое государство предоставить освобождение от двойного налогообложения) обеспечивает что не существует неиспользованного двойного налогообложения прибыли, которая должным образом относящийся к постоянному представительству. Этот результат может потребовать, чтобы два государства разрешают разногласия, основанные на разном толковании

пункт 2, и важно, чтобы были доступны механизмы для решения всех

такие различия в объеме, необходимом для устранения двойного налогообложения. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

45. Как уже указывалось, необходимость достижения двумя Договаривающимися государствами общее понимание относительно применения пункта 2, чтобы устранение рисков двойного налогообложения побудило Комитет разработать подробные рекомендации по толкованию этого пункта. Это руководство отражено в Отчет, основанный на принципах трансфертного ценообразования ОЭСР. Рекомендации. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

46. Риска двойного налогообложения обычно можно избежать, поскольку налогоплательщик будет определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

одинаковым образом в каждом Договаривающемся государстве и в соответствии с пунктом 2 в интерпретации Отчета, что обеспечит тот же результат для для целей статей 7 и 23 A или 23 B (см., однако, параграф 66). Поскольку каждое государство согласно с тем, что налогоплательщик сделал это, ему следует воздерживаться от корректировка прибыли с целью достижения иного результата согласно пункту 2. Это проиллюстрировано в следующем примере. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (7)

47. Пример. Производственное предприятие, расположенное в штате R, предприятия Государство R передало товары для продажи постоянному представительству предприятие, расположенное в штате S. Для целей определения прибыли относящийся к постоянному представительству в соответствии с пунктом 2 Отчета предусматривает, что сделка должна быть признана и условная рыночная цена должны быть определены для этой сделки. Документация предприятия, которая согласуется с функциональным и фактическим анализом и который был используется налогоплательщиком в качестве основы для расчета его налогооблагаемого дохода в каждого государства показывает, что сделка по сути продажи товаров завода в Государстве R в постоянное представительство в Государстве S, произошло и что условная рыночная цена 100 была использована для определения прибыль, приходящаяся на постоянное представительство. Оба государства согласны с тем, что признание сделки и цена, использованная налогоплательщиком, находятся в соответствие принципам Отчета и Трансфертного ценообразования ОЭСР Рекомендации. В этом случае оба государства должны воздержаться от корректировки прибылей. на том основании, что должна была быть использована другая рыночная цена; пока поскольку существует соглашение о том, что налогоплательщик выполнил требования пункта 2, налоговые администрации обоих государств не могут заменить свое решение решением налогоплательщику относительно того, каковы независимые условия. В этом примере тот факт, что в обоих государствах использовалась одна и та же рыночная цена и что оба Государства признают эту цену для целей применения Конвенция будет гарантировать, что любое двойное налогообложение, связанное с такими сделками, будет исключено. исключено в соответствии со статьей 23 A или 23 B. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

48. В предыдущем примере оба государства согласились, что признание сделка и цена, использованная налогоплательщиком, соответствовали принципы Отчета и Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Однако Договаривающиеся государства не всегда могут прийти к такому соглашению. В в некоторых случаях Отчет и Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию могут допускать различные толкования пункта 2 и, в той степени, в которой двойное налогообложение в противном случае возникло бы в результате этих различных интерпретаций, важно обеспечить освобождение от такого двойного налогообложения. В пункте 3 предусмотрено механизм, гарантирующий этот результат. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

49. Например, как поясняется в пунктах 105–171 Части I Отчета,

пункт 2 допускает различные подходы к определению, исходя из

отнесение «свободного» капитала к постоянному представительству, проценты расходы, относящиеся к этому постоянному представительству. Комитет признал, что это может создать проблемы, в частности для финансового постоянного представительства. Он пришел к выводу, что в этом и других случаях, когда оба Договаривающиеся государства интерпретировали пункт 2 по-разному, и это не C (7) можно сделать вывод, что любая интерпретация не соответствует параграфе 2, важно обеспечить, чтобы любое двойное налогообложение, которое могло бы в противном случае результат этой разницы будет устранен. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

50. Пункт 3 обеспечит достижение этого результата. Важно Однако следует отметить, что случаи, когда необходимо будет прибегнуть к этот параграф довольно ограничен. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

51. Во-первых, как поясняется в пункте 46 выше, если налогоплательщик определил прибыль, относящуюся к постоянному представительству в одинаковым образом в каждом Договаривающемся государстве, и оба государства соглашаются, что налогоплательщик сделал это в соответствии с пунктом 2 в его интерпретации. Отчет, никакие корректировки не должны вноситься в прибыль, чтобы достичь другой результат по пункту 2. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

52. Во-вторых, пункт 3 никоим образом не ограничивает средства правовой защиты. уже доступны для обеспечения того, чтобы каждое Договаривающееся государство соблюдало свои обязательства по статьям 7 и 23 A или 23 B. Например, если определение Договаривающимся государством прибыли, приходящейся на Постоянное представительство, расположенное в этом Государстве, не соответствует пункта 2, налогоплательщик сможет использовать имеющиеся отечественные правовые средства правовой защиты и процедура взаимного согласования, предусмотренные статьей 25 для учитывать тот факт, что налогоплательщик не облагался налогом в этом государстве в соответствии с Конвенцией. Аналогичным образом, эти средства также будут доступны, если другое Государство не делает этого для целей статей 23 A или 23 B: определить прибыль, причитающуюся постоянному представительству в соответствует пункту 2 и, следовательно, не соответствует положения настоящей статьи. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

53. Если же налогоплательщик не определил прибыль относящийся к постоянному представительству в соответствии с пунктом 2, каждое государство имеет право вносить коррективы для обеспечения соответствия

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7c этим абзацем. Если одно государство вносит корректировку в целях соответствия

с пунктом 2, этот пункт, безусловно, позволяет другому государству совершить взаимная корректировка во избежание любого двойного налогообложения посредством совместное применение пункта 2 и статьи 23 A или 23 B (см.

пункт 65 ниже). Однако может случиться так, что внутреннее право этого другого государства

Государство (например, государство, в котором расположено постоянное представительство) не может позволить ему внести такое изменение, иначе у государства может не быть стимула делать это на C (7) само по себе, если результатом является уменьшение суммы прибыли, которая была ранее подлежат налогообложению в этом государстве. Возможно также, что, как указано выше, две Договаривающиеся стороны Государства примут разные толкования пункта 2, и это невозможно. сделать вывод о том, что любая интерпретация не соответствует пункту 2. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

54. Подобные опасения рассматриваются в пункте 3. Следующий пример иллюстрирует применение этого параграфа. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

55. Пример. Производственное предприятие, расположенное в штате R, предприятия Государство R передало товары для продажи постоянному представительству предприятие, расположенное в штате S. Для целей определения прибыли относящийся к постоянному представительству в соответствии с пунктом 2, дилинговая сделка должна быть признана и должна быть определена условная рыночная цена для это дело. Документация предприятия, соответствующая функциональный и фактический анализ, который использовался налогоплательщиком в качестве основу для расчета своего налогооблагаемого дохода в каждом штате, показывает, что сделки, связанные с продажей товаров заводом в государстве R произошло постоянное представительство в государстве S и что условная цена 90 использовался для определения прибыли, относящейся к постоянным представительстве. Государство S принимает сумму, использованную налогоплательщиком, но государство R считает, что сумма ниже суммы, требуемой его внутренним законодательством, и принцип «вытянутой руки» пункта 2. Он считает, что соответствующий рыночная цена, которую следовало бы использовать, составляет 110 и корректирует сумму налога, подлежащего уплате в государстве R соответственно, после уменьшения суммы освобождение (статья 23 A) или кредит (статья 23 B), заявленный налогоплательщиком в отношении прибыли, приходящейся на постоянное представительство. В в этой ситуации, поскольку цена той же сделки будет определена поскольку 90 в штате S и 110 в штате R, прибыль в размере 20 может быть увеличена вдвое. налогообложение. Параграф 3 урегулирует эту ситуацию, потребовав от государства S степень того, что действительно существует двойное налогообложение и что корректировка, внесенная Государство R соответствует пункту 2, чтобы предоставить соответствующий корректировка налога, подлежащего уплате в государстве S на прибыль, которая облагается налогом в обоих Штаты. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 756. Однако если государство S не согласно с тем, что корректировка государства R была

гарантировано пунктом 2, он не будет считать, что он должен сделать регулировка. В таком случае вопрос о том, должно ли государство S сделать корректировка в соответствии с пунктом 3 (если корректировка государства R оправдана согласно

пункт 2) или следует ли государству R воздержаться от первоначального

корректировка (если она не обоснована согласно пункту 2) будет решена в соответствии с порядке взаимного согласия в соответствии с пунктом 1 статьи 25 с использованием, если C (7) необходимо, арбитражное положение пункта 5 статьи 25 (поскольку оно включает в себя вопрос о том, являются ли действия одного или обоих Договаривающихся сторон Государства привели или приведут к налогообложению налогоплательщика, а не к в соответствии с Конвенцией). Посредством этой процедуры два государства будут иметь возможность договориться о одинаковой цене на рыночных условиях, которая может быть одной из цены, предложенные налогоплательщиком и двумя государствами или разными. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

57. Как показано на примере пункта 55, в пункте 3 рассматривается обеспокоенность тем, что Конвенция может не обеспечить адекватную защиту от двойное налогообложение в некоторых ситуациях, когда два Договаривающихся государства принимают различные толкования пункта 2 статьи 7, и каждое государство может быть считается облагаемым налогом «в соответствии» с Конвенцией. Параграф 3 гарантирует, что в таком случае будет предоставлено освобождение от двойного налогообложения, что соответствии с общими целями Конвенции. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

58. Пункт 3 разделяет основные черты пункта 2 статьи 9. Во-первых, он применяется к каждому государству в отношении корректировки, произведенной другим государством. Это следовательно, применяется взаимно, независимо от того, была ли сделана первоначальная корректировка государством, в котором расположено постоянное представительство, или другим Государство. Кроме того, он не применяется, если не было внесения корректировок одним из Штаты. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

59. Как и в случае с пунктом 2 статьи 9, соответствующая корректировка не может автоматически производиться в соответствии с пунктом 3 просто потому, что прибыль отнесенные к постоянному представительству, были скорректированы одним из Договаривающиеся государства. Соответствующая регулировка требуется только в том случае, если другое Государство считает, что скорректированная прибыль соответствует пункту 2. В других случаях словами, пункт 3 не может быть использован и не должен применяться, если прибыль, относящаяся к постоянному представительству, корректируется до уровня это отличается от того, какими они были бы, если бы были правильно рассчитывается в соответствии с принципами пункта 2. Независимо от какое государство производит первоначальную корректировку, другое государство обязано сделать соответствующую соответствующую корректировку только в том случае, если он считает, что

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7скорректированная прибыль правильно отражает то, какой была бы прибыль, если бы

Сделки постоянного представительства были сделками на расстоянии вытянутой руки. Поэтому другое государство обязуется принять такое соответствующее корректировку только в том случае, если она считает, что первоначальная корректировка оправдана как в принцип и что касается суммы. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (7) 59.1 В соответствии с внутренним законодательством некоторых стран налогоплательщику может быть разрешено при соответствующих обстоятельствах внести изменения в ранее поданную налоговую декларацию в скорректировать прибыль, причитающуюся постоянному представительству, чтобы отразить распределение прибыли, которое, по мнению налогоплательщика, соответствует отдельное юридическое лицо и принципы независимости, лежащие в основе статьи 7. Если они сделаны добросовестно, такие корректировки могут облегчить надлежащее отнесение прибыли к постоянному представительству в соответствии с

пункт 2. Однако двойное налогообложение может возникнуть, например, если такое

корректировка, инициированная налогоплательщиком, увеличивает прибыль, относящуюся к постоянному предприятие, расположенное в одном Договаривающемся государстве, но не имеющее соответствующего соответствующая корректировка в другом Договаривающемся государстве. Ликвидация такое двойное налогообложение подпадает под действие пункта 3. Действительно, в той степени, в которой что налоги взимались с увеличенной прибыли в первом упомянутом государства, можно считать, что это государство скорректировало прибыль, относящуюся к постоянное представительство и иметь облагаемую налогом прибыль, которая была облагается налогом в другом государстве. В этих обстоятельствах статья 25 позволяет компетентные органы Договаривающихся государств провести совместные консультации для устранить двойное налогообложение; компетентные органы могут соответственно, если необходимо, используйте процедуру взаимного согласования, чтобы определить, является ли первоначальная корректировка отвечает условиям пункта 2 и, если это так, определить размер соответствующей корректировки суммы налога начисляется на прибыль, относящуюся к постоянному представительству, с тем, чтобы избавиться от двойного налогообложения. (Добавлено 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

60. В пункте 3 не указан метод, с помощью которого соответствующий необходимо провести корректировку. Если первоначальная корректировка производится государством в котором находится постоянное представительство, корректировка предусмотрена поскольку согласно пункту 3 может быть предоставлено в другом государстве посредством корректировки суммы дохода, который должен быть освобожден от налога в соответствии со статьей 23 A или кредит, который должен быть предоставлен в соответствии со статьей 23 B. Если первоначальная корректировка сделанное этим другим государством, корректировка, предусмотренная пунктом 3, может быть производится государством, в котором находится постоянное представительство, путем повторного открытие оценки предприятия другого государства в целях снижения налогооблагаемый доход на соответствующую сумму. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

61. Вопрос о так называемых «вторичных корректировках», который обсуждается в пункта 8 Комментария к статье 9, не возникает в случае корректировка согласно пункту 3. Как указано в пункте 28 выше, определение прибыли, приходящейся на постоянное представительство, осуществляется только имеет значение для целей статей 7 и 23 A и 23 B и не затрагивает применение других статей Конвенции. C (7) (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)62. Как и пункт 2 статьи 9, пункт 3 оставляет открытым вопрос должен ли существовать период времени, по истечении которого государство не будет обязан делать соответствующую корректировку прибыли относящийся к постоянному представительству после пересмотра в сторону повышения эти прибыли в другом государстве. Некоторые государства считают, что обязательство должен быть бессрочным — иными словами, сколько бы лет государство если первоначальная корректировка вернулась, предприятие должно в собственном капитале быть уверенным в соответствующей корректировке в другом государстве. Другие государства считают, что бессрочное обязательство такого рода неразумно вопрос практического управления. Эта проблема не была решена в текст пункта 2 статьи 9 или пункта 3, но Договаривающиеся государства имеют право включать в двусторонние конвенции, если они того пожелают, положения, касающиеся с продолжительностью времени, в течение которого государство должно быть обязано совершить соответствующую корректировку (см. по этому поводу пункты 39, 40 и 41

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25). Договаривающиеся государства, возможно, также пожелают рассмотреть этот вопрос.

выпустить посредством положения, ограничивающего период времени, в течение которого корректировка может быть произведена в соответствии с пунктом 2 статьи 7; такое решение избегает двойного налогообложения, которое может возникнуть в противном случае, если нет корректировка в другом Государстве в соответствии с пунктом 3 статьи, следующей за корректировка первого государства в соответствии с пунктом 2. Договаривающиеся государства, которые желающие достичь этого результата, могут договориться на двусторонней основе о добавлении следующего абзац после абзаца 4:

5. Договаривающееся государство не будет производить никаких корректировок прибыли, которая относящийся к постоянному представительству предприятия одного из Договаривающиеся государства по истечении [двусторонне согласованного периода] с момента окончания налоговый год, в котором прибыль была бы отнесена на счет постоянное представительство. Положения настоящего пункта не применяются в случае мошенничества, грубой небрежности или умышленного невыполнения обязательств. (Изменения от 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

63. Могут быть случаи, когда первоначальная корректировка, сделанная одним государством, будет не требовать немедленной соответствующей корректировки суммы налога взимается с прибыли в другом Государстве (например, если первоначальная корректировка одним Состояние прибылей, относящихся к постоянному представительству, повлияет на определение суммы убытка, приходящегося на остальную часть предприятия

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

в другом государстве). Компетентные органы могут в соответствии с второе предложение пункта 3, определить будущие последствия первоначального корректировка будет иметь место в отношении налога, который будет уплачен в другом Государстве до этот налог фактически взимается; на самом деле, чтобы избежать проблемы, описанной в предыдущий параграф, компетентные органы могут пожелать использовать взаимную процедуру согласования при первой возможности, чтобы определить, к чему в какой степени соответствующая корректировка может потребоваться в другом Государстве в C (7) более поздний этап. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)64. В случае возникновения спора между заинтересованными сторонами по поводу суммы и характер соответствующей корректировки, порядок взаимного согласования предусмотренные статьей 25, должны быть реализованы, как и в случае с корректировка согласно пункту 2 статьи 9. Действительно, как показано в примере в

пункт 55 выше, если одно из двух Договаривающихся государств корректирует прибыль

относящийся к постоянному представительству без предоставления другим государством соответствующая корректировка в объеме, необходимом для избежания двойного налогообложения, налогоплательщик сможет воспользоваться процедурой взаимного согласования, предусмотренной пунктом 1

Статья 25 и, при необходимости, арбитражное положение пункта 5 статьи 25,

требовать от компетентных органов согласия на то, что либо первоначальная корректировка одним государством или неспособностью другого государства принять соответствующее корректировка не соответствует положениям Конвенции (Положение об арбитраже пункта 5 статьи 25 будет играть решающую роль в случаях, когда компетентные органы в противном случае не смогли бы прийти к согласию он будет гарантировать, что вопросы, препятствующие достижению соглашения, будут решены путем арбитраж). (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

65. Пункт 3 применяется только в той мере, в какой это необходимо для устранения двойного налогообложение прибыли, полученной в результате корректировки. Предположим, например, что Государство, где находится постоянное представительство, корректирует прибыль которые налогоплательщик отнес к постоянному представительству для отражения факта что цена сделки между постоянным представительством и остальными предприятия не соответствовало принципу «вытянутой руки». Предположим, что другое государство также соглашается с тем, что цена, использованная налогоплательщиком, не была сфабрикована длина. В этом случае совместное применение пункта 2 и статьи 23 A или 23 B потребует от другого государства приписать постоянному представительстве в целях предоставления освобождения от двойного налогообложения, скорректированную прибыль, которая будет отражать рыночную цену. В таком случае

пункт 3 будет актуален только в той степени, в которой государства примут разные

интерпретации того, какой должна быть правильная рыночная цена. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

66. Пункт 3 применяется только в отношении различий в определении прибыли, отнесенной к постоянному представительству, что приводит к таким же часть прибыли распределяется по разным частям предприятия в соответствие статье. Как уже объяснялось (см. пункты 30 и 31 выше), статья 7 не касается расчета налогооблагаемого дохода, но, вместо этого с отнесением прибыли в целях распределения налоговые права между двумя Договаривающимися государствами. Поэтому статья только C (7) служит для распределения доходов и расходов в целях распределения налогообложения прав и не предрешает вопрос о том, какие доходы подлежат налогообложению и какие расходы подлежат вычету, что является вопросом внутреннего законодательства при условии, что имеется соответствие пункту 2. Если прибыль, отнесенная к постоянное представительство одинаковы в каждом штате, сумма, которая будет включается в налогооблагаемый доход, с которого будет взиматься налог в каждом штате в течение данный налоговый период может быть другим, учитывая различия в нормах внутреннего законодательства, например для признания доходов и вычета расходов. Поскольку эти различные нормы внутреннего права применяются только к прибылям, приписываемым каждому государству, они сами по себе не приводят к двойному налогообложению для целей

пункт 3.

(Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

67. Кроме того, пункт 3 не применяется и не влияет на расчет освобождение или кредит в соответствии со статьей 23 A или 23 B, за исключением целей предоставление того, что в

противном случае было бы недоступно, освобождение от двойного налогообложения для налог, уплаченный Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство расположен на прибылях, которые были отнесены к постоянным представительстве в этом штате. Таким образом, этот параграф не будет применяться, если эта прибыль была полностью освобождена от налога в другом штате или если налог выплаченные в первом упомянутом государстве, были полностью зачтены в счет другого налог государства в соответствии с внутренним законодательством этого другого государства и в соответствии с

Статья 23 А или 23 Б.

(Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)68. Некоторые государства могут предпочесть, чтобы случаи, предусмотренные в пункте 3, рассматривались решено в порядке взаимного согласия (невыполнение этого требования) что приводит к применению арбитражного положения пункта 5

Статья 25) если государство не согласится в одностороннем порядке совершить соответствующее

корректировку, без какого-либо уважения к корректировке государства предпочтительное положение в отношении цены или метода на расстоянии вытянутой руки. Эти государства будут поэтому предпочитают положение, которое всегда давало бы возможность государству вести переговоры с корректирующим государством о рыночной цене или методе быть применены. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут предпочесть использовать следующие альтернативный вариант пункта 3:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Если в соответствии с пунктом 2 Договаривающееся государство корректирует прибыль, относящаяся к постоянному представительству предприятия одного из Договаривающихся государств и соответственно облагает налогом прибыль этого предприятия, которые были обложены налогом в другом Государстве, другое Договаривающееся государство в необходимой степени устраняет двойное налогообложения этой прибыли, внести соответствующую корректировку, если это согласуется с корректировка, сделанная первым упомянутым государством; если другой Договаривающийся С (7) Государство с этим не согласно, Договаривающиеся Государства устранят любые двойные вытекающее из этого налогообложение по взаимному согласию. (Изменения от 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

69. Эта альтернативная версия призвана гарантировать, что государство, к которому обращаются чтобы дать соответствующую корректировку, всегда можно будет потребовать, чтобы это было осуществляется в порядке взаимного согласия. Эта версия отличается существенно отличается от пункта 3, поскольку он не создает юридического обязательства это государство согласиться на соответствующую корректировку, даже если оно считает, что корректировка, внесенная другим государством, была сделана в в соответствии с пунктом 2. Это положение всегда будет давать возможность для государства вести переговоры с другим государством о том, что является наиболее подходящим цена или метод на расстоянии вытянутой руки. Если рассматриваемое государство не в одностороннем порядке соглашаемся внести соответствующие коррективы, данная версия

пункт 3 будет гарантировать, что налогоплательщик имеет право на доступ к взаимному

Порядок заключения соглашения о разрешении дела. Более того, там, где взаимное в таком случае инициируется процедура соглашения, данное положение устанавливает взаимное юридическое обязательство Договаривающихся государств устранить двойное налогообложение по взаимному согласию, даже если оно не обеспечивает существенного стандарт, определяющий, какое государство обязано пойти на компромисс со своей позицией для достижения этого взаимного согласия. Если два Договаривающихся государства не достигнут соглашение об устранении двойного налогообложения, они оба будут нарушать своих договорных обязательств.

Обязательство устранять такие случаи двойного поэтому налогообложение по взаимному согласию является более сильным, чем стандарт

пункт 2 статьи 25, который просто требует от компетентных органов

«стремиться» разрешить дело по взаимному согласию. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

70. Если Договаривающиеся государства согласятся на двусторонней основе заменить пункт 3 альтернативы выше, комментарии, сделанные в пунктах 66 и 67 в отношении

пункт 3 также будет применяться в отношении этого положения.

(Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7Параграф 4

71. Хотя в Конвенции не было признано необходимым определять термин «прибыль», тем не менее следует понимать, что термин, когда используемый в этой статье и в других частях Конвенции, имеет широкое значение. включая все доходы, полученные от ведения предприятия. Такой широкий Значение соответствует использованию этого термина в налоговом законодательстве большинства стран. С (7) Страны-члены ОЭСР. (Нумерация изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

72. В отсутствие пункта 4 такое толкование термина «прибыль» могло бы иметь породило некоторую неопределенность в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включает категории доходов, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенции, например. дивиденды, вопрос возник бы вопрос о том, какая статья должна применяться к этим категориям доход, например в случае дивидендов – настоящую статью или статью 10. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

73. В той степени, в которой применение настоящей статьи и других соответствующих Статья приведет к такому же налоговому режиму, практической пользы мало. значение этому вопросу. Кроме того, другие статьи Конвенции касаются конкретно по этому вопросу в отношении некоторых видов доходов (напр.

пункт 4 статьи 6, пункт 4 статьи 10 и 11, пункт 3

статьи 12, пункты 1 и 2 статьи 17 и пункт 2 статьи 21). (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

74. Однако вопрос может возникнуть и в отношении других видов доходов. и поэтому было решено включить правило толкования, которое гарантирует, что статьи, применимые к конкретным категориям доходов, будут иметь приоритет над статьей 7. Из этого правила следует, что статья 7 будет применяться к прибыли от предпринимательской деятельности, которая не относится к категориям доходов, охватываемым настоящими другими статьями, и, кроме того, к доходам, которые согласно пункту 4 Статьи 10 и 11, пункт 3 статьи 12 и пункт 2 статьи 21 подпадают под действие статей 10 и 11, пункта 3 статьи 12 и пункта 2 статьи 21. в рамках статьи 7. Однако это правило не регулирует порядок, в котором доход будет классифицироваться для целей внутреннего законодательства; таким образом, если Договаривающееся государство может облагать налогом статью дохода в соответствии с другими статьями настоящего настоящего Соглашения. Конвенции, это государство может для своих собственных целей внутреннего налогообложения характеризовать такой доход, какой он пожелает (т.е. как прибыль от предпринимательской деятельности или как конкретная категория дохода) при условии, что налоговый режим этой статьи дохода находится в соответствии с положениями Конвенции. Следует также отметить, что если предприятие Договаривающегося государства получает доход от недвижимого имущества имущество через постоянное представительство, расположенное в другом Государстве, которое другое государство не может облагать налогом этот доход, если он получен от недвижимого имущества. расположен в первом упомянутом государстве или в третьем государстве (см. пункт 4

статьи 23 A и 23 B). (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

75. Договаривающиеся государства могут договориться на двусторонней основе о специальных пояснения или определения относительно термина «прибыль» с целью разъяснение различия между этим термином и, например, понятие дивидендов. C (7) Это может быть сочтено целесообразным, в частности, в тех случаях, когда в конвенции согласно переговоров было допущено отклонение от определений, содержащихся в статьях о дивиденды, проценты и роялти. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)75.1 Программы торговли выбросами были реализованы в ряде стран. странах как часть международной стратегии по решению проблемы глобального потепления. В рамках таких программ разрешения на выбросы могут потребоваться для того, чтобы осуществлять определенную экономическую деятельность, которая приводит к образованию парниковых газов и кредиты, выданные в связи с сокращением или удалением выбросов проекты в других странах могут быть признаны. Учитывая многонациональную характер некоторых программ торговли выбросами (таких как Европейская Система торговли выбросами Союза), эти программы затрагивают конкретные проблемы в соответствии с Типовой налоговой конвенцией, особенно режим доходов от выдача разрешений и кредитов на выбросы и торговля ими. Эти вопросы рассмотрено в отчете Комитета «Вопросы налоговых соглашений, связанные с выбросами разрешения/кредиты».1 Как поясняется в этом отчете, доход, полученный от выдача или торговля разрешениями на выбросы и кредитами обычно подпадает под действие

Статья 7 и Статья 13. Однако при определенных обстоятельствах такой доход

могут подпадать под действие статей 6, 8 или 21 (см. пункт 2.1 Комментария к

Статья 6 и пункт 14.1 Комментария к Статье 8).

(Добавлено 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

76. Наконец, следует отметить, что две категории прибыли, которые были ранее охватываемые другими статьями Конвенции, теперь охватываются

Статья 7. Во-первых, хотя определение «роялти» в пункте 2 статьи 12

Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года включали выплаты «за использование или право использования промышленных, коммерческих или научных оборудования», ссылка на эти выплаты впоследствии была удалена из это определение для того, чтобы гарантировать, что доходы от аренды промышленных, коммерческого или научного оборудования, включая доходы от сдачи в аренду контейнеров, подпадает под положения статьи 7 или статьи 8 (см. пункт 9 Комментария к этой статье), в зависимости от обстоятельств, а не согласно

1 Воспроизведено в томе II на странице R(25)-1.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

те, что указаны в статье 12, и в результате Комитет по бюджетным вопросам считает, что целесообразно, учитывая характер такого дохода. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

77. Во-вторых, до 2000 года доходы от профессиональных услуг и других деятельность самостоятельного характера выделена в отдельную статью. то есть статья 14. Положения этой статьи аналогичны тем, которые применяются к C (7) прибыль от предпринимательской деятельности, но в статье 14 использовалась концепция фиксированной базы, а не постоянного представительства, поскольку первоначально считалось, что последняя концепция должна применяться только к коммерческой и промышленной деятельности. Однако не всегда было ясно,

какие виды деятельности подпадают под действие статьи 14, поскольку против статьи 7. Отмена статьи 14 в 2000 году отразила тот факт, что что не было намеренных различий между концепциями постоянного представительстве, как оно используется в статье 7, и постоянная база, как оно используется в статье 14, или между тем, как рассчитывалась прибыль и рассчитывался налог в соответствии с какая из статей 7 или 14 применяется. Последствием исключения статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или другой деятельности независимый характер теперь рассматривается в статье 7 как коммерческая прибыль. Это было подтверждено добавлением в статью 3 определения термина «бизнес», который прямо предусматривает, что этот термин включает в себя профессиональные услуги или иная деятельность самостоятельного характера. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)Замечания по комментарию

78. Италия и Португалия считают необходимым принять во внимание, что — независимо от смысла, придаваемого четвертому предложению пункта 77, — как Что касается метода расчета налогов, национальные системы не затронута новая редакция модели, т.е. исключение статьи 14. (Нумерация изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

79. (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

80. (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

81. (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

82. Швеция хотела бы уточнить, что она не считает, что различные подходы к распределению «свободного» капитала, включенные в Отчет Отнесение прибыли к постоянным представительствам обязательно приведет к результату в соответствии с принципом «вытянутой руки». Следовательно, Швеция, при рассмотрении фактов и обстоятельств каждого дела во многих случаях не учитывать, что сумма процентного вычета, полученная в результате применения из этих подходов соответствует принципу «вытянутой руки». Когда

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

разные взгляды на распределение «свободного» капитала приведут к двойному налогообложению, необходимо будет использовать процедуру взаимного согласия, предусмотренную статьей 25. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

83. Что касается пунктов 27 и 65, Соединенные Штаты желают уточнить, каким образом это позволит избежать двойного налогообложения, возникающего в связи с применением

пункт 2 статьи 7. Если налогоплательщик может продемонстрировать компетентному

С (7) власти Соединенных Штатов, что такое двойное налогообложение было оставлено не было облегчено после применения механизмов, предусмотренных Соединенными Штатами. внутреннее право, такое как использование ограничения иностранного налогового кредита, созданного другие транзакции, Соединенные Штаты снимут такие дополнительные двойные налогообложение. (Заменено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

84. Турция не разделяет точку зрения, выраженную в пункте 28

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7.

(Добавлено 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

85. Австралия оставляет за собой право включить положение, которое позволит ее внутреннее законодательство, применимое в отношении налогообложения прибыли от любой формы страхование. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

86. Австралия оставляет за собой право включить положение, разъясняющее ее право на облагать налогом долю прибыли от предпринимательской деятельности, в отношении которой резидент другой Договаривающейся Стороны Государство имеет бенефициарное право, если эта прибыль

получена доверенным лицом трастовое имущество (кроме некоторых паевых фондов, которые рассматриваются как компании для Для целей налогообложения в Австралии) от ведения бизнеса в Австралии через постоянное представительство. (Нумерация изменена и изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

87. Корея и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, осуществляющих профессиональные услуги или иная деятельность самостоятельного характера, если они находиться на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в течение любого двенадцатимесячного периода, даже если у них нет постоянного представительстве (или постоянная база), доступное им для целей выполнения такие услуги или деятельность. (Нумерация изменена 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

88. Италия, Португалия и Турция сохраняют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих независимые личные услуги в соответствии с отдельной статьёй, соответствующей статье 14 в её формулировке до её исключения в 2000 году. В случае Турции, вопрос о том, следует ли включать в эту статью лиц, не являющихся физическими лицами, должен определяться двусторонними переговорами. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

89. Соединённые Штаты сохраняют за собой право изменять статью 7 с целью предусмотреть, что, при применении пунктов 1 и 2 данной Статьи, любой доход или прибыль, относящиеся к постоянному представительству (ПП) в период его существования, могут облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует это постоянное представительство (ПП), даже если платежи отложены до прекращения существования постоянного представительства (ПП). Соединённые Штаты также хотели бы отметить, что они сохраняют за собой право применять такое правило также в соответствии со статьями 10, 11, 12, 13 и 21. C (7) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

90. Турция сохраняет за собой право облагать доход от лизинга контейнеров налогом у источника во всех случаях. В случае применения статей 5 и 7 к такому доходу Турция хотела бы применять правило постоянного представительства (ПП) к простым складам, агентским складам и операционным филиалам. (Перенумерован 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

91. Норвегия и Соединённые Штаты сохраняют за собой право рассматривать доход от использования, обслуживания или аренды контейнеров, используемых в международных перевозках, в соответствии со статьёй 8 таким же образом, как доход от морских и воздушных перевозок. (Перенумерован 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

92. Австралия и Португалия сохраняют за собой право предлагать в двусторонних переговорах положение, предусматривающее, что, если информация, имеющаяся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному представительству (ПП) предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет имеющаяся у компетентного органа информация, в соответствии с принципами настоящей Статьи. (Перенумерован 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

93. Мексика сохраняет за собой право облагать налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, осуществляемой непосредственно её головным офисом, расположенным в другом Договаривающемся государстве, при условии, что эти товары и изделия являются такими же или аналогичными тем, которые продаются через это постоянное представительство (ПП). Правительство Мексики будет применять это правило только в качестве меры защиты от злоупотреблений, а не как общий принцип «силы притяжения»; таким образом, это правило не будет применяться, когда предприятие докажет, что продажи были осуществлены по причинам, отличным от получения выгоды в соответствии с Конвенцией. (Перенумерован 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

94. Чешская Республика сохраняет за собой право добавить в пункт 3 положение, ограничивающее потенциальные соответствующие корректировки случаями добросовестного характера. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (7)

95. Новая Зеландия сохраняет за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, принимая во внимание свои замечания и оговорки к этой версии (т.е. версию, включённую в

Модельную налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Модельной налоговой конвенции 2010 года), поскольку она не согласна с подходом, отражённым в Части I Отчёта 2010 года «Attribution of Profits to Permanent Establishments». Поэтому она не одобряет изменения в Комментарий к Статье, внесённые этим обновлением. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

96. Австрия, Чили, Греция, Мексика, Словацкая Республика и Турция сохраняют за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Модельной налоговой конвенции 2010 года. Поэтому они не одобряют изменения в Комментарий к Статье, внесённые этим обновлением. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

97. Португалия сохраняет за собой право продолжать применять в своих конвенциях текст Статьи в редакции до 2010 года до тех пор, пока её внутреннее законодательство не будет адаптировано для применения нового подхода. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

98. Словения сохраняет за собой право уточнять, что потенциальная корректировка будет производиться в соответствии с пунктом 3 только в том случае, если она будет сочтена обоснованной. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

99. Австралия сохраняет за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, принимая во внимание свои замечания и оговорки к этой версии (т.е. версию, включённую в Модельную налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Модельной налоговой конвенции 2010 года). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

100. Латвия сохраняет за собой право использовать предыдущую версию статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно перед обновлением Модельной налоговой конвенции 2010 года, с учётом её позиций по этой версии (см. Приложение к Позициям экономик, не входящих в ОЭСР, по статье 7). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПРЕДЫДУЩАЯ ВЕРСИЯ СТАТЬИ 7 И КОММЕНТАРИЯ К НЕЙ

Ниже приводится текст статьи 7 и Комментария к ней в редакции до 22 июля 2010 г. Эта предыдущая версия Статьи и Комментария приводится ниже для исторической справки, поскольку она будет продолжать иметь отношение к применению и толкованию двусторонних налоговых конвенций, заключённых до этой даты. C (7)

СТАТЬЯ 7

ПРИБЫЛЬ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Прибыль предприятия Договаривающегося государства облагается налогом только в этом Государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство (ПП). Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность вышеуказанным образом, прибыль предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только та её часть, которая относится к этому постоянному представительству (ПП).

2. С учётом положений пункта 3, когда предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нём постоянное представительство (ПП), этому постоянному представительству (ПП) в каждом Договаривающемся государстве относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и самостоятельным предприятием, занимающимся такой же или аналогичной деятельностью в таких же или аналогичных условиях и полностью независимо ведущим дела с предприятием, чьим постоянным представительством (ПП) оно является.

3. При определении прибыли постоянного представительства (ПП) допускаются в качестве вычетов расходы, понесённые для целей постоянного представительства (ПП), включая понесённые таким образом управленческие и общие административные расходы, независимо от того, понесены ли они в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), или в другом месте.

4. Поскольку в Договаривающемся государстве принято определять прибыль, относящуюся к постоянному представительству (ПП), на основе распределения общей прибыли предприятия между его различными частями, ничто в пункте 2 не препятствует этому Договаривающемуся государству определять прибыль, подлежащую налогообложению, путём такого распределения, как это может быть принято; однако принятый метод распределения должен быть таким, чтобы его результат соответствовал принципам, содержащимся в настоящей Статье.

5. Никакая прибыль не относится к постоянному представительству (ПП) на основании лишь закупки этим постоянным представительством (ПП) товаров или изделий для предприятия.

6. Для целей предыдущих пунктов прибыль, относящаяся к постоянному представительству (ПП), определяется одним и тем же методом из года в год, если только нет веских и достаточных причин для иного.

7. Если прибыль включает виды дохода, которые рассматриваются отдельно в других Статьях настоящей Конвенции, то положения этих Статей не затрагиваются положениями настоящей Статьи.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

I. Предварительные замечания

1. Настоящая Статья во многих отношениях является продолжением и следствием Статьи 5, касающейся определения концепции постоянного представительства (ПП). Критерий постоянного представительства (ПП) обычно используется в международных конвенциях об избежании двойного налогообложения для определения того, облагается ли или не облагается налогом определённый вид дохода в стране его происхождения, но сам по себе этот критерий не даёт полного решения проблемы двойного налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности; для предотвращения такого двойного налогообложения необходимо дополнить определение постоянного представительства (ПП) путём добавления к нему согласованного набора правил, на основе которых должна рассчитываться прибыль, относящаяся к постоянному представительству (ПП). Иными словами, когда предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, власти этого второго Государства должны задать себе два вопроса, прежде чем взимать налог с прибыли предприятия: первый вопрос – имеет ли предприятие постоянное представительство (ПП) в их стране; если ответ утвердительный, второй вопрос – какова, если таковая имеется, прибыль, с которой это постоянное представительство (ПП) должно уплачивать налог. Статья 7 касается правил, которые должны использоваться при определении ответа на этот второй вопрос. Правила определения прибыли предприятия Договаривающегося государства, которое ведёт торговлю с предприятием другого Договаривающегося государства, когда оба предприятия являются ассоциированными предприятиями, рассматриваются в статье 9. С (7)

2. Статьи 7 и 9 не являются особенно детализированными и не были поразительно новыми, когда они были приняты ОЭСР. Вопрос о том, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли к постоянному представительству (ПП) и как распределять прибыль от операций между ассоциированными предприятиями, приходилось решать во множестве конвенций об избежании двойного налогообложения и в различных моделях, разработанных Лигой Наций до того, как ОЭСР впервые занялась этим вопросом, и принятые решения, как правило, соответствовали стандартной схеме.

3. Общепризнано, что основные принципы, на которых основана эта стандартная схема, являются хорошо обоснованными, и, когда ОЭСР впервые рассмотрела этот вопрос, было сочтено достаточным переформулировать их с некоторыми небольшими поправками и изменениями, направленными в первую очередь на достижение большей ясности. Две Статьи включают ряд директив. Они не устанавливают и, по сути, не могут, как ожидается, устанавливать ряд точных правил для решения любого рода проблем, которые могут возникнуть, когда предприятие одного Государства получает прибыль в другом. Современная торговля организуется бесконечно разнообразными способами, и было бы совершенно невозможно в довольно узких рамках Статьи

конвенции об избежании двойного налогообложения определить исчерпывающий набор правил для решения всех видов проблем, которые могут возникнуть.

4. Однако следует признать, что наблюдались значительные различия в толковании общих директив статьи 7 и положений более ранних конвенций и моделей, на которых основана формулировка Статьи. Это отсутствие общего толкования статьи 7 может приводить к проблемам двойного налогообложения и неналогообложения. По этой причине важно, чтобы налоговые органы согласовывали взаимосогласованные методы решения этих проблем, используя, при необходимости, процедуру взаимного согласования (MAP), предусмотренную в статье 25.

5. С годами Комитет по налоговым вопросам потратил значительное время и усилия, пытаясь обеспечить более последовательное толкование и применение правил Статьи. Незначительные изменения в формулировке Статьи и ряд изменений в Комментарий были внесены при принятии Модельной налоговой конвенции 1977 года. Отчёт, посвящённый этому вопросу в конкретном случае банков, был опубликован в 1984 году.1 В 1987 году, отметив, что определение прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП), может вызывать некоторую неопределённость, Комитет предпринял пересмотр этого вопроса, который привёл к принятию в 1993 году отчёта под названием «Attribution of Income to Permanent Establishments»2 и к последующим изменениям в Комментарий. C (7)

6. Несмотря на эту работу, практика стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР, в отношении отнесения прибыли к постоянным представительствам (ПП) и толкование ими статьи 7 продолжали значительно различаться. Комитет признал необходимость обеспечить большую определённость для налогоплательщиков: в своём отчёте «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations», принятом в 1995 году, он указал, что дальнейшая работа будет посвящена применению принципа вытянутой руки к постоянным представительствам (ПП). Эта работа привела в 2008 году к появлению отчёта под названием «Attribution of Profits to Permanent Establishments». Подход, разработанный в этом отчёте, не был ограничен ни первоначальным замыслом, ни исторической практикой и толкованием статьи 7. Вместо этого, основное внимание было уделено формулированию наиболее предпочтительного подхода к отнесению прибыли к постоянному представительству (ПП) в соответствии со статьёй 7 с учётом современных многонациональных операций и торговли.

7. Подход, предложенный в этом Отчёте, рассматривает отнесение прибыли как к постоянным представительствам (ПП) в целом (Часть I Отчёта), так и, в частности, к постоянным представительствам (ПП) предприятий, действующих в финансовом секторе, где торговля через постоянное представительство (ПП) широко распространена (Часть II Отчёта, которая посвящена постоянным представительствам (ПП) банков, Часть III, которая посвящена постоянным представительствам (ПП) предприятий, осуществляющих глобальную торговлю, и Часть IV, которая посвящена постоянным представительствам (ПП) предприятий, осуществляющих страховую деятельность). Комитет считает, что руководство, включённое в Отчёт, представляет собой лучший подход к отнесению прибыли к постоянным представительствам (ПП), чем тот, что был доступен ранее. Однако он признаёт, что существуют различия между некоторыми выводами Отчёта и толкованием Статьи, ранее представленным в настоящем Комментарии. По этой причине настоящий Комментарий был изменён с целью включения ряда выводов Отчёта, которые не противоречили предыдущей версии настоящего Комментария, предписывавшей конкретные подходы в некоторых областях и оставлявшей значительную свободу действий в других. Таким образом, Отчёт представляет собой международно согласованные принципы и, в той мере, в какой он не противоречит настоящему Комментарию, предоставляет руководящие указания для применения принципа вытянутой руки, включённого в Статью.

1 «Налогообложение многонациональных банковских предприятий», в издании «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия: три налоговых вопроса», ОЭСР, Париж, 1984 г. 2 Воспроизведено в томе II на стр. R(13)-1.

8. До 2000 года доход от профессиональных услуг и других видов деятельности независимого характера регулировался отдельной Статьёй, а именно Статьёй 14. Положения этой Статьи были аналогичны положениям, применимым к прибыли от предпринимательской деятельности, но она использовала концепцию постоянной базы, а не постоянного представительства (ПП), поскольку первоначально считалось, что последняя концепция должна быть зарезервирована для коммерческой и промышленной деятельности. Однако не всегда было ясно, какие виды

деятельности подпадают под статью 14, а не под статью 7. Исключение статьи 14 в 2000 году отразило тот факт, что не было никаких преднамеренных различий между концепциями постоянного представительства (ПП), как она используется в статье 7, и постоянной базы, как она используется в статье 14, или между тем, как рассчитывалась прибыль и налог в зависимости от того, применялась ли статья 7 или статья 14. Следствием исключения статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или других видов деятельности независимого характера, теперь регулируется статьёй 7 как прибыль от предпринимательской деятельности. Это было подтверждено добавлением определения термина «предпринимательская деятельность», которое прямо предусматривает, что этот термин включает профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера. C (7) II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

9. Этот пункт затрагивает два вопроса. Во-первых, он подтверждает общепринятый в конвенциях об избежании двойного налогообложения принцип, согласно которому предприятие одного Государства не облагается налогом в другом Государстве, если только оно не осуществляет предпринимательскую деятельность в этом другом Государстве через расположенное в нём постоянное представительство (ПП). Едва ли необходимо здесь обсуждать преимущества этого принципа. Возможно, достаточно сказать, что в международных фискальных вопросах принято считать, что до тех пор, пока предприятие одного Государства не создаст постоянное представительство (ПП) в другом Государстве, оно не должно надлежащим образом рассматриваться как участвующее в экономической жизни этого другого Государства в такой степени, чтобы подпадать под юрисдикцию налоговых прав этого другого Государства.

10. Второй принцип, отраженный во втором предложении пункт, заключается в том, что право на налогообложение Государства, в котором находится постоянное представительство находится в этом Государстве, не распространяется на прибыль, которую предприятие может получить из этого Государства. но это не относится к постоянному представительству. Это вопрос о которых исторически существовали разногласия, некоторые страны имели некоторые когда-то преследовали принцип всеобщей «силы притяжения», согласно которому доходы, такие как прочая коммерческая прибыль, дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории, полностью облагались ими налогом, если бенефициар имел постоянное представительство в нем, хотя такой доход явно не был относящийся к этому постоянному представительству. Хотя некоторые двусторонние налоги конвенции включают ограниченное правило против уклонения от уплаты налогов, основанное на ограниченной силе подход привлечения, который применяется только к прибыли бизнеса, полученной от деятельности аналогично тем, которые осуществляются постоянным представительством, общая сила Описанный выше подход к привлечению в настоящее время отвергнут в международном налоговом законодательстве. договорная практика. Принцип, который сейчас общепринят при двойном налогообложении конвенций основано на том мнении, что при налогообложении прибыли, которую иностранное предприятие происходит из конкретной страны, налоговые органы этой страны должны обратить внимание на отдельные источники прибыли, которые предприятие получает из своей страны и должен применяться к каждому тесту постоянного представительства, с учетом возможных применение других статей Конвенции. Это решение позволяет упростить и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7более эффективное налоговое администрирование и соблюдение требований, а также более тесно адаптировано к способ, которым обычно ведется бизнес. Организация современного бизнес очень сложный. В каждой из них имеется значительное количество компаний. которая занимается самой разнообразной деятельностью и занимается бизнесом широко распространен во многих странах. Компания может создать постоянное представительство в другой стране, через которую оно осуществляет производственную деятельность, в то время как разные части одной и той же компании продают разные товары или производят разные товары другую страну через независимых агентов. Эта компания может иметь совершенно C (7) веские коммерческие причины для этого: они могут быть основаны, например, на историческую структуру своего бизнеса или коммерческое удобство. Если страна в в котором находится постоянное представительство, хотел зайти так далеко, что попытался определять и облагать налогом элемент прибыли каждой из осуществляемых операций. через независимых агентов с целью объединения этой прибыли с прибылью постоянного представительства, такой

подход серьезно помешал бы обычной коммерческой деятельности и противоречило бы целям Конвенция.

11. При упоминании части прибыли предприятия, приходящейся к постоянному представительству, второе предложение пункта 1 напрямую относится пункту 2, в котором даны указания по определению того, какая прибыль должна составляться отнесено к постоянному представительству. Поскольку абзац 2 является частью контекста которое предложение должно быть прочитано, это предложение не должно интерпретироваться каким-либо образом это может противоречить пункту 2, например. интерпретируя это как ограничение суммы прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству на сумму прибыль предприятия в целом. Таким образом, хотя пункт 1 предусматривает, что Договаривающееся государство может облагать налогом только прибыль предприятия другого Договаривающегося государства. государства в той степени, в которой они относятся к постоянному представительству расположен в первом государстве, именно пункт 2 определяет значение фраза «прибыль, относящаяся к постоянному представительству». Другими словами, директивы пункта 2 может привести к тому, что прибыль будет отнесена к постоянному представительстве, даже если предприятие в целом никогда не приносило прибыли; и наоборот, эта директива может привести к тому, что прибыль не будет отнесена к постоянному представительстве, даже несмотря на то, что предприятие в целом принесло прибыль.

12. Однако очевидно, что Договаривающееся государство предприятия заинтересовано в директива параграфа 2 правильно применяется государством, где находится постоянное представительство. Поскольку эта директива применима к обоим Договаривающихся государств, государство предприятия должно в соответствии со статьей 23: устранить двойное налогообложение прибыли, надлежащим образом относящейся к постоянным представительстве. Другими словами, если государство, в котором находится постоянное представительство обнаружены попытки обложить налогом прибыль, не относящуюся к постоянному предприятия в соответствии со статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли, которая должны должным образом облагаться налогом только в государстве предприятия.

13. Целью пункта 1 является установление ограничений права одного Договаривающееся государство облагает налогом коммерческую прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. Государство. Этот пункт не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом свои собственные резиденты в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутреннем законодательстведаже несмотря на то, что такой налог, взимаемый с этих резидентов, может быть рассчитан по ссылке на часть прибыли предприятия, являющегося резидентом другой Договаривающейся стороны Укажите, что связано с участием этих жителей в этом предприятии. Налог так взимаемый государством со своих резидентов, не уменьшает прибыль предприятия

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

другого государства и, следовательно, нельзя сказать, что они были взиманы с таких прибыли (см. также пункт 23 Комментария к статье 1 и пункты 37 к 39 Комментария к статье 10).Параграф 2

14. Этот параграф содержит центральную директиву, согласно которой присвоение Предполагается, что прибыль постоянного представительства будет основана. Абзац включает точку зрения, что прибыль, которую следует отнести к постоянному С (7) предприятиями являются те, которые это постоянное представительство создало бы, если бы: вместо того, чтобы иметь дело с остальной частью предприятия, оно имело дело с совершенно отдельное предприятие в условиях и по ценам, преобладающим в обычный рынок. Это соответствует «принципу вытянутой руки», обсуждаемому в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9. Обычно определяемая таким образом прибыль будет одинаковой.

прибыли, которые, как можно было бы ожидать, будут определяться обычными процессами производства товаров бухгалтерский учет бизнеса.

15. Этот пункт требует, чтобы этот принцип применялся в каждом Договаривающемся Государство. Понятно, что это не означает, что сумма, на которую будет рассчитываться предприятие облагаемый налогом в государстве происхождения, будет в течение определенного периода времени точно таким же, как и сумма дохода, в отношении которой другое государство должно будет предоставить льготу в соответствии со статьей 23 A или 23 B. Различия между внутренними законами двух стран Государства, касающиеся таких вопросов, как нормы амортизации, сроки признания доходов и ограничения на вычет некоторых расходов, находящихся в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи, обычно приводит к другому Сумма налогооблагаемого дохода в каждом штате.

16. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства — которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо организованное Коммерческая организация обычно заинтересована в том, чтобы знать, какова прибыльность ее различные отрасли — будут использоваться для определения прибыли, надлежащим образом относящейся к этому постоянное представительство. В исключительных случаях отдельные счета могут отсутствовать (см. пункты 51 до 55 ниже). Но там, где такие счета имеются, они, естественно, образуют отправная точка для любых процессов корректировки в случае, если корректировка необходима для производить сумму прибыли, которая должным образом относится к постоянному предприятие в соответствии с директивой, содержащейся в пункте 2. Возможно, следует подчеркнул, что эта директива не является основанием для построения гипотетической прибыли фигуры в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации как они явствуют из деловой документации постоянного представительства и скорректировать, если окажется необходимым, цифры прибыли, которые эти факты производить. Как отмечено в пункте 19 ниже и пояснено в пункте 39 Части I. Отчета об отнесении прибыли к постоянным представительствам, однако записи и документация должна удовлетворять определенным требованиям, чтобы считаться отражают реальные факты ситуации.

17. Чтобы определить, требуется ли такая корректировка

пункт 2, необходимо будет определить прибыль, которая была бы

было бы реализовано, если бы постоянное представительство было отдельным и обособленным предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в рамках той же или аналогичной условий и вести себя совершенно независимо от остальной части предприятия. Разделы Д-2 и Д-3 части I отчета «Отнесение прибыли к постоянным представительствя описывают двухэтапный подход, с помощью которого это следует сделать. Такой подход позволит рассчитать прибыль, приходящуюся на все

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7деятельность, осуществляемая через постоянное представительство, включая операции

с другими независимыми предприятиями, операции со связанными предприятиями и сделки (например, внутренний перевод капитала или собственности или внутреннее предоставление услуги — см., например, пункты 31 и 32) с другими частями предприятия (в рамках второго шага, упомянутого выше), в соответствии с директивой

пункт 2.

18. Первый шаг этого подхода требует определения мероприятий C (7) осуществляется через постоянное представительство. Это должно быть сделано через функциональный и фактический анализ (руководство содержится в Руководстве по трансфертному ценообразованию). для многонациональных предприятий и налоговых администраций1 будут актуальны для этого цель). В рамках этого первого шага экономически значимая деятельность и обязанности, выполняемые через постоянное представительство, будут идентифицировано. Этот анализ должен, насколько это уместно, учитывать деятельность и обязанности, принимаемые через постоянное представительство в контексте деятельности и обязанностей, выполняемых предприятием в целом, особенно те части предприятия, которые участвуют в отношениях с постоянное представительство. На втором этапе этого подхода вознаграждение за любые такие сделки будет

определяться путем применения по аналогии принципы, разработанные для применения принципа «вытянутой руки» между ассоциированные предприятия (эти принципы сформулированы в «Трансфертном ценообразовании»). Руководство для многонациональных предприятий и налоговых администраций) со ссылкой на выполняемые функции, используемые активы и риск, принимаемый предприятием посредством постоянное представительство и через остальную часть предприятия.

19. Может возникнуть вопрос: в какой степени бухгалтерские записи должны быть на которые полагаются, когда они основаны на соглашениях между головным офисом и его постоянные представительства (или между постоянными представительствами сами). Очевидно, что такие внутренние соглашения не могут квалифицироваться как юридически обязательные. контракты. Однако в той мере, в какой торговые счета головного офиса и оба постоянных представительства готовятся симметрично на основе такие соглашения и что эти соглашения отражают функции, выполняемые различных частях предприятия, эти торговые счета могут быть приняты налоговой службой. власти. Однако отчеты не следует рассматривать как подготовленные симметрично. кроме случаев, когда стоимость сделок или методы распределения прибылей или расходов в бухгалтерских книгах постоянного представительства точно соответствовало значениям или методы атрибуции в книгах головного офиса в разрезе национальных валюта или функциональная валюта, в которой предприятие регистрировало свои операции. Кроме того, как поясняется в пункте 16, записи и документация должны удовлетворять определенные требования, чтобы считаться отражающими реальные факты ситуация. Например, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях. которые отражают чисто искусственные механизмы вместо реальных экономических функций различных частях предприятия, эти соглашения следует просто игнорировать и счета корректируются соответствующим образом. Одним из таких случаев может быть случай, когда постоянное представительство, занимающееся продажами, в соответствии с таким внутренним соглашения, учитывая роль принципала (принимающего на себя все риски и имеющего право на всеприбыль от продаж), тогда как на самом деле соответствующее постоянное представительство было

1 Первоначальная версия этого отчета была одобрена Советом ОЭСР 27 июня 1995 года. Опубликовано в виде отрывных листов под названием «Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и Налоговые администрации, ОЭСР, Париж, 1995 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7не что иное, как посредник или агент (несущий ограниченные риски и имеющий право на

получают лишь ограниченную долю полученного дохода) или, наоборот, получили роль посредника или агента, хотя на самом деле это был принципал.

20. Таким образом, можно сделать вывод, что бухгалтерские записи и современная документация, отвечающая вышеуказанным требованиям представляют собой полезную отправную точку для целей отнесения прибыли на постоянное представительство. Налогоплательщикам рекомендуется подготовить такие документации, поскольку это может существенно снизить вероятность возникновения разногласий. С (7) Раздел D-2(vi)b) Части I Отчета «Отнесение прибыли к постоянным представительств обсуждают условия, при которых налоговые администрации будут придать силу такой документации.

21. Может иметь место реализация налогооблагаемой прибыли, когда актив, независимо от того, независимо от того, товарный запас, входящий в состав коммерческой собственности постоянного представительства находящееся на территории государства, переводится в постоянное представительство или головной офис того же предприятия находится в другом государстве. Статья 7 позволяет бывшее Государство облагать налогом прибыль, которая, как считается, возникает в связи с такой передачей. Такая прибыль может быть определена, как указано ниже. В случаях, когда такая передача имеет место, независимо от того, является ли оно постоянным, возникает вопрос, когда реализована налогооблагаемая прибыль. На практике, когда такое имущество имеет существенную рыночной стоимости и, скорее всего, появится на балансе импортирующей постоянное представительство или другая часть предприятия после таксационного года в течение того периода, в котором произошла передача, реализация

налогооблагаемой прибыли будет что касается предприятия в целом, это не обязательно происходит в налоговый год рассматриваемой передачи. Однако сам факт того, что имущество выходит из-под юрисдикции налоговой юрисдикции, может повлечь за собой налогообложение начисленные доходы, относящиеся к этому имуществу, поскольку концепция реализации зависит от внутреннее законодательство каждой страны.

22. Если страны, в которых действуют постоянные представительства, взимают налог на прибыль, полученную от внутреннего перевода, как только он будет осуществлен, даже когда эта прибыль фактически не реализуется до следующего финансового года, неизбежно будет временной лаг между моментом уплаты налога за рубежом и момент, когда его можно будет принять во внимание в стране, где находится предприятие. находится головной офис. Серьезной проблемой является временной лаг, особенно когда постоянное представительство передает основные средства или — в случае, если оно свернуто — весь парк действующего оборудования, в какую-то другую часть предприятие, частью которого оно является. В таких случаях страна головного офиса должна искать в каждом конкретном случае двустороннее решение с внешней страной, где существует серьезный риск чрезмерного налогообложения.

23. В пункте 3 статьи 5 установлено специальное правило для постоянного места деятельности. это строительная площадка или строительный или монтажный проект. Такое фиксированное место бизнес является постоянным представительством только в том случае, если он существует более двенадцати месяцев. Опыт показал, что эти типы постоянных представительств могут привести к возникновению особых проблем с отнесением к ним доходов согласно статье 7.

24. Эти проблемы возникают главным образом тогда, когда товары или услуги предоставляются выполняемые другими частями предприятия или связанной стороной в связи со строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. В то время как эти проблемы могут возникнуть в любом постоянном представительстве, они особенно актуальны для строительные площадки и строительные или монтажные проекты. В этих обстоятельствах это

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7необходимо обратить пристальное внимание на общий принцип, согласно которому доход относится

постоянному представительству только в том случае, если оно является результатом деятельности, осуществляемой предприятие через это постоянное представительство.

25. Например, если такие товары поставляются из других частей предприятие, прибыль, возникающая от этой поставки, не является результатом деятельности осуществляются через постоянное представительство и не относятся к нему. Аналогичным образом, прибыль, полученная в результате предоставления услуг (таких как планирование, C (7) проектирование, рисование чертежей или предоставление технических консультаций) по частям предприятие, действующее за пределами государства, в котором находится постоянное представительство расположены не в результате деятельности, осуществляемой посредством постоянного представительстви и не относятся к нему.

26. Если в соответствии с пунктом 5 статьи 5 постоянное представительство (ПП) предприятия Договаривающегося государства считается существующим в другом Договаривающемся государстве в силу деятельности так называемого зависимого агента (см. пункт 32 Комментария к статье 5), то те же принципы, используемые для отнесения прибыли к другим типам постоянного представительства (ПП), будут применяться для отнесения прибыли к этому предполагаемому постоянному представительству (ПП). В качестве первого шага деятельность, которую зависимый агент осуществляет для предприятия, будет определена посредством функционального и фактического анализа, который установит функции, выполняемые зависимым агентом как за свой счет, так и от имени предприятия. Зависимый агент и предприятие, от имени которого он действует, представляют собой двух отдельных потенциальных налогоплательщиков. С одной стороны, зависимый агент будет получать свой собственный доход или прибыль от деятельности, которую он осуществляет за свой счет для предприятия; если агент сам является резидентом любого из Договаривающихся государств, положения Конвенции (включая статью 9, если этот агент является предприятием, ассоциированным с предприятием, от имени которого он действует) будут применимы к налогообложению такого дохода или прибыли. С другой стороны,

предполагаемому постоянному представительству (ПП) предприятия будут отнесены активы и риски предприятия, связанные с функциями, выполняемыми зависимым агентом от имени этого предприятия (т.е. деятельностью, которую зависимый агент осуществляет для этого предприятия), а также достаточный капитал для обеспечения этих активов и рисков. Прибыль затем будет отнесена к предполагаемому постоянному представительству (ПП) на основе этих активов, рисков и капитала; эта прибыль будет отдельна от, и не будет включать, доход или прибыль, надлежащим образом относящиеся к самому зависимому агенту (см. раздел D-5 Части I Отчета «Отнесение прибыли к постоянным представительствам»).

Пункт 3

27. Этот пункт уточняет в отношении расходов постоянного представительства (ПП) общее указание, изложенное в пункте 2. Пункт особо признает, что при расчете прибыли постоянного представительства (ПП) должны быть произведены вычеты расходов, независимо от места их возникновения, понесенных для целей постоянного представительства (ПП). Очевидно, что в некоторых случаях необходимо будет оценить или рассчитать обычными средствами сумму расходов, подлежащих учету. Например, в случае общих административных расходов, понесенных в головном офисе предприятия, может быть целесообразно учесть пропорциональную часть, основанную на соотношении оборота (или, возможно, валовой прибыли) постоянного представительства (ПП) к обороту (или валовой прибыли) предприятия в целом. При этом считается, что сумма расходов, подлежащих учету как понесенных для целей постоянного представительства (ПП), должна быть фактически понесенной суммой. Вычет, разрешенный постоянному представительству (ПП) для любых расходов предприятия, отнесенных к нему, не зависит от фактического возмещения таких расходов постоянным представительством (ПП).

28. Иногда высказывалось мнение, что необходимость согласования пунктов 2 и 3 создает практические трудности, поскольку пункт 2 требует, чтобы цены между постоянным представительством (ПП) и головным офисом обычно устанавливались по принципу «вытянутой руки», давая передающей структуре тот тип прибыли, которую она могла бы получить, если бы имела дело с независимым предприятием, тогда как формулировка пункта 3 предполагала, что вычет расходов, понесенных для целей постоянных представительств (ПП), должен быть фактической стоимостью этих расходов, обычно без добавления какой-либо составляющей прибыли. C (7)

29. На самом деле, хотя применение пункта 3 может вызвать некоторые практические трудности, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и принципа «вытянутой руки», лежащих в основе пункта 2, принципиальных различий между двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства (ПП) определенные расходы должны быть разрешены к вычету, тогда как пункт 2 предусматривает, что прибыль, определенная в соответствии с правилом, содержащимся в пункте 3, касающимся вычета расходов, должна быть такой, какую получило бы отдельное и самостоятельное предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в тех же или аналогичных условиях. Таким образом, хотя пункт 3 предусматривает правило, применимое для определения прибыли постоянного представительства (ПП), пункт 2 требует, чтобы так определенная прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное и независимое предприятие.

30. Также пункт 3 лишь определяет, какие расходы должны быть отнесены к постоянному представительству (ПП) для целей определения прибыли, относящейся к этому постоянному представительству (ПП). Он не решает вопрос о том, являются ли эти расходы, после их отнесения, вычитаемыми при расчете налогооблагаемого дохода постоянного представительства (ПП), поскольку условия вычета расходов определяются внутренним законодательством, с учетом правил статьи 24 о недискриминации (в частности, пунктов 3 и 4 этой статьи).

31. При применении этих принципов к практическому определению прибыли постоянного представительства (ПП) может возникнуть вопрос, действительно ли конкретные затраты, понесенные предприятием, можно считать расходами, понесенными для целей постоянного представительства (ПП), принимая во внимание принципы отдельного и независимого предприятия, изложенные в пункте 2. Хотя в целом независимые предприятия в своих взаимоотношениях будут стремиться получить прибыль и, при передаче имущества или предоставлении услуг друг другу, будут взимать такие цены, которые мог бы выдержать открытый

рынок, тем не менее, существуют также обстоятельства, когда нельзя считать, что конкретное имущество или услуга были бы получены от независимого предприятия, или когда независимые предприятия могут договориться разделить между собой расходы на какую-либо деятельность, осуществляемую совместно в их взаимных интересах. В этих конкретных обстоятельствах может быть целесообразным рассматривать любые соответствующие затраты, понесенные предприятием, как расходы, понесенные для постоянного представительства (ПП). Трудность возникает в проведении различия между этими обстоятельствами и случаями, когда затраты, понесенные предприятием, не должны рассматриваться как расходы постоянного представительства (ПП), а соответствующее имущество или услуга должны рассматриваться, на основе принципа отдельного и независимого предприятия, как переданные между головным офисом и постоянным представительством (ПП) по цене, включающей элемент прибыли. Вопрос должен заключаться в том, является ли внутренняя передача имущества и услуг, будь то временная или окончательная, такого же рода, как те, которые предприятие в ходе своей обычной деятельности взимало бы с третьей стороны по цене «вытянутой руки», т.е. обычно включая в цену продажи соответствующую прибыль. C (7) 32. С одной стороны, ответ на этот вопрос будет утвердительным, если расходы первоначально понесены при выполнении функции, непосредственная цель которой состоит в продаже конкретного товара или услуги и получении прибыли через постоянное представительство (ПП). С другой стороны, ответ будет отрицательным, если, на основе фактов и обстоятельств конкретного случая, окажется, что расходы первоначально понесены при выполнении функции, существенная цель которой состоит в рационализации общих затрат предприятия или в общем увеличении его продаж.1

33. В случае, когда товары поставляются для перепродажи, будь то в готовом виде, в виде сырья или полуфабрикатов, обычно будет целесообразно применять положения пункта 2 и относить к поставляющей части предприятия прибыль, измеренную с учетом принципов «вытянутой руки». Но даже здесь могут быть исключения. Одним из примеров может быть случай, когда товары поставляются не для перепродажи, а для временного использования в торговле, так что может быть целесообразно, чтобы части предприятия, которые совместно используют материал, несли только свою долю стоимости такого материала, например, в случае машин, амортизационные отчисления, относящиеся к их использованию каждой из этих частей. Конечно, следует помнить, что простая покупка товаров не образует постоянного представительства (ПП) (подпункт 4 d) статьи 5), так что в таких обстоятельствах вопрос об отнесении прибыли не возникает.

34. В случае нематериальных прав правила, касающиеся отношений между предприятиями одной группы (например, выплата роялти или соглашения о распределении затрат), не могут применяться в отношении отношений между частями одного и того же предприятия. Действительно, может быть чрезвычайно трудно отнести «собственность» на нематериальное право исключительно к одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы она была независимым предприятием. Поскольку существует только одно юридическое лицо, невозможно отнести юридическое право собственности к какой-либо конкретной части предприятия, и на практике часто будет трудно отнести расходы на создание исключительно к одной части предприятия. Поэтому может быть предпочтительнее рассматривать расходы на создание нематериальных прав как относящиеся ко всем частям предприятия, которые будут их использовать, и как понесенные от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы целесообразно распределять между различными частями предприятия фактические расходы на создание или приобретение таких нематериальных прав, а также расходы, понесенные впоследствии в отношении этих нематериальных прав, без какой-либо наценки для прибыли или роялти. При этом налоговые органы должны быть осведомлены о том, что возможные неблагоприятные последствия, вытекающие из любой научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности (например, ответственность, связанная с продуктами и ущербом для окружающей среды), также должны быть отнесены к различным частям предприятия, что, соответственно, приводит к возникновению, при необходимости, компенсационного платежа.

1 Внутренняя передача финансовых активов, которая имеет первостепенное значение для банков и других финансовых учреждений, поднимает специфические вопросы, рассмотренные в Частях II и III Отчета «Отнесение прибыли к постоянным представительствам».

35. Сфера услуг является той, где могут возникнуть трудности при определении того, должна ли в конкретном случае услуга оплачиваться между различными частями одного предприятия по ее

фактической стоимости или по этой стоимости плюс наценка, представляющая прибыль для части предприятия, предоставляющей услугу. Деятельность предприятия или ее часть может заключаться в предоставлении таких услуг, и может существовать стандартная плата за их предоставление. В таком случае обычно будет целесообразно взимать плату за услугу по той же ставке, что и с внешнего клиента. С (7)

36. Если основная деятельность постоянного представительства (ПП) заключается в предоставлении конкретных услуг предприятию, к которому оно относится, и если эти услуги приносят реальную выгоду предприятию, а их затраты составляют значительную часть расходов предприятия, принимающее государство может потребовать включения нормы прибыли в сумму затрат. По возможности, принимающее государство должно затем стараться избегать схематичных решений и полагаться на ценность этих услуг в данных обстоятельствах каждого конкретного случая.

37. Однако чаще всего предоставление услуг является лишь частью общей управленческой деятельности компании в целом, как, например, когда предприятие проводит общую систему обучения, и сотрудники каждой части предприятия получают от нее выгоду. В таком случае обычно будет целесообразно рассматривать стоимость предоставления услуги как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые должны быть распределены на основе фактических затрат между различными частями предприятия в той мере, в какой расходы понесены для целей этой части предприятия, без какой-либо наценки для представления прибыли другой части предприятия.

38. Трактовка услуг, выполняемых в процессе общего управления предприятием, поднимает вопрос о том, должна ли какая-либо часть общей прибыли предприятия считаться возникающей от осуществления эффективного управления. Рассмотрим случай компании, головной офис которой находится в одной стране, но которая ведет всю свою деятельность через постоянное представительство (ПП), расположенное в другой стране. В крайнем случае вполне может быть, что только собрания директоров проводились в головном офисе, и вся остальная деятельность компании, помимо чисто формальных юридических действий, осуществлялась в постоянном представительстве (ПП). В таком случае есть основания полагать, что по крайней мере часть прибыли всего предприятия возникла благодаря умелому управлению и деловой хватке директоров, и что часть прибыли предприятия должна, следовательно, быть отнесена к стране, в которой расположен головной офис. Если бы компанией управляло управляющее агентство, то это агентство, несомненно, взимало бы плату за свои услуги, и эта плата вполне могла бы представлять собой простое процентное участие в прибыли предприятия. Но каковы бы ни были теоретические достоинства такого подхода, практические соображения говорят о сильных аргументах против него. В приведенном примере расходы на управление, конечно, будут вычтены из прибыли постоянного представительства (ПП) в соответствии с положениями пункта 3, но если рассматривать вопрос в целом, считается, что было бы неправильно идти дальше, вычитая и принимая во внимание какую-либо условную цифру для «прибыли от управления». В случаях, идентичных упомянутому крайнему случаю, при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства (ПП) не следует принимать во внимание какие-либо условные цифры, такие как прибыль от управления.

39. Конечно, страны, где было принято относить часть общей прибыли предприятия к головному офису предприятия в качестве прибыли от эффективного управления, возможно, пожелают продолжать такое отнесение. Ничто в Статье не препятствует этому. Тем не менее, из сказанного в пункте 38 выше следует, что страна, в которой расположено постоянное представительство (ПП), никоим образом не обязана вычитать при расчете прибыли, относящейся к этому постоянному представительству (ПП), сумму, предназначенную для представления пропорциональной части прибыли от управления, относящейся к головному офису. С (7)

40. Вполне может быть, что если страна, в которой находится головной офис предприятия, относит к головному офису определенный процент прибыли предприятия только в отношении эффективного управления, в то время как страна, в которой расположено постоянное представительство (ПП), этого не делает, общая сумма налогов, взимаемых в двух странах, будет больше, чем следовало бы. В любом таком случае страна, в которой находится головной офис предприятия, должна проявить инициативу в организации таких корректировок при расчете

налоговых обязательств в этой стране, которые могут быть необходимы для обеспечения устранения любого двойного налогообложения.

41. Трактовка процентных расходов поднимает особые вопросы. Во-первых, могут быть суммы, которые под видом процентов взимаются головным офисом со своего постоянного представительства (ПП) в отношении внутренних «займов», предоставленных первым последнему. За исключением финансовых предприятий, таких как банки, общепризнано, что такие внутренние «проценты» не обязательно признавать. Это объясняется тем, что:

— С юридической точки зрения, передача капитала против уплаты процентов и обязательство полностью погасить его в срок является фактически формальным актом, несовместимым с истинной правовой природой постоянного представительства (ПП).

— С экономической точки зрения, внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться несуществующими, поскольку если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счет собственного капитала, ему не следует разрешать вычитать процентные расходы, которые оно явно не должно было платить. Хотя, по общему признанию, симметричные начисления и доходы не искажают общую прибыль предприятия, частичные результаты вполне могут быть произвольно изменены.

42. По этим причинам запрет на вычеты по внутренним долгам и дебиторской задолженности должны продолжать применяться в целом, с учетом особого положения банков, поскольку упомянуто ниже.

43. Другой вопрос, однако, заключается в вычете процентов по долгам. фактически понесенные предприятием. Такие долги могут полностью или частично относиться к деятельность постоянного представительства; действительно, кредиты, заключенные Предприятие будет обслуживать либо головной офис, либо постоянное представительство, либо и то, и другое. В связи с этими долгами возникает вопрос: как определить часть проценты, которые должны быть вычтены при расчете прибыли, относящейся к постоянное представительство.

44. Подход, предложенный в настоящем Комментарии до 1994 года, а именно прямое и косвенное распределение фактических долговых обязательств, не оказалось практически практичным. решение, особенно потому, что оно вряд ли будет применяться единообразным образом. Кроме того, это хорошо известно, что косвенное распределение общей суммы процентов по выплате процентов, или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7часть процентов, которая остается после определенных прямых распределений, возникает

против практических трудностей. Также известно, что прямое распределение общие процентные расходы могут неточно отражать стоимость финансирования постоянное представительство, поскольку налогоплательщик может иметь возможность контролировать, где кредиты зарегистрированы, и, возможно, потребуется внести коррективы, чтобы отразить экономическую реальность, в особенно тот факт, что обычно ожидается, что независимое предприятие иметь определенный уровень «свободного» капитала.

45. Следовательно, большинство стран-членов считают, что это будет C (7) предпочтительнее искать практичное решение, учитывающее капитальный структура, соответствующая как организации, так и выполняемым функциям. Это соответствующая структура капитала будет учитывать тот факт, что для осуществления В своей деятельности постоянное представительство требует определенного объема финансирования состоит из «свободного» капитала и процентного долга. Таким образом, цель состоит в том, чтобы приписать постоянному представительству независимые суммы процентов после выделение соответствующего количества «свободного» капитала для поддержки функции, активы и риски постоянного представительства. Под рукой Принцип продолжительности: постоянное представительство должно иметь достаточный капитал для поддерживать функции, которые он берет на себя, активы, которыми он экономически владеет, и риски это предполагает. В правилах финансового сектора предусмотрены минимальные уровни регулятивный капитал для обеспечения подушки безопасности на случай, если некоторые риски, присущие в бизнесе кристаллизуются в финансовые потери. Капитал обеспечивает аналогичную подушку безопасности против кристаллизации риска в нефинансовых секторах.

46. Как поясняется в разделе D-2 (v) b) Части I Отчета, отнесение прибыли к Постоянные представительства, существуют различные приемлемые подходы к отнесению «свободный» капитал, способный дать рыночный результат. Каждый подход имеет свои сильные и слабые стороны, которые становятся более или менее существенными в зависимости от по фактам и обстоятельствам конкретных дел. Различные методы принимают разные отправные точки для определения суммы «свободного» капитала, приходящегося на долю постоянному представительству, которое либо уделяет больше внимания фактическому структура предприятия, частью которого является постоянное представительство, или альтернативно, на структурах капитала сопоставимых независимых предприятий. Ключом к распределению «свободного» капитала является признание:

- наличие сильных и слабых сторон в любом подходе и когда они вероятно, будут присутствовать;

- что не существует какой-то одной суммы «свободного» капитала, а есть диапазон потенциальные распределения капитала, в пределах которых можно найти сумму «свободный» капитал, который может соответствовать основному принципу, изложенному выше.

47. Однако признается, что существование различных приемлемых подходы к отнесению «свободного» капитала к постоянному представительству, которые способный дать результат на расстоянии вытянутой руки, может вызвать проблемы двойного налогообложение. Основной проблемой, которая особенно остро стоит для финансовых учреждений, является что если внутреннее законодательство государства, в котором находится постоянное представительство, местонахождение и состояние предприятия требуют разных приемлемых подходов за отнесение независимой суммы свободного капитала к постоянному представительствя, размер прибыли, рассчитываемый государством постоянного предприятия может превышать сумму прибыли, рассчитанную государством предприятие в целях устранения двойного налогообложения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 748. Учитывая важность этого вопроса, Комитет искал практическое решение.

решение. Поэтому страны-члены ОЭСР согласились принять, поскольку целей определения суммы процентного вычета, который будет использован в расчет освобождения от двойного налогообложения, распределение капитала, полученного в результате применение подхода, используемого государством, в котором постоянный предприятие считается расположенным, если выполняются следующие два условия: во-первых, если разница в распределении капитала между этим государством и государством предприятия является результатом противоречивого выбора методов распределения капитала во внутреннем законодательстве, а также C (7) во-вторых, если существует соглашение о том, что государство, в котором находится постоянное представительство находится, использовал разрешенный подход к распределению капитала и Также существует согласие с тем, что этот подход дает результат, соответствующий Принцип длины в конкретном случае. Страны-члены ОЭСР считают, что они могут достичь этого результата либо в соответствии со своим внутренним законодательством, посредством толкования статей 7 и 23 или в порядке взаимного согласия

Статья 25 и, в частности, возможность, предоставляемая этой статьей, разрешать любые

вопросы, касающиеся применения или толкования их налоговых соглашений.

49. Как уже упоминалось, особые соображения применимы к внутренним интересам. сборы по авансам между различными частями финансового предприятия (например, банком), ввиду того, что выдача и получение авансов тесно связано с обычная деятельность таких предприятий. Эта проблема, как и другие проблемы относительно применения статьи 7 к постоянным представительствам банков и предприятий, ведущих глобальную торговлю, обсуждается в частях II и III Отчет об отнесении прибыли к постоянным представительствам.

50. Определение инвестиционных активов, относящихся к постоянному представительстве, через которое осуществляется страховая деятельность, также повышает конкретные вопросы, которые обсуждаются в Части IV Отчета.

51. Обычно обнаруживается, что существуют или могут быть созданы адекватные ведет учет каждой части или участка предприятия таким образом, чтобы прибыль и расходы, корректируются по мере необходимости, могут быть отнесены к определенной части предприятия со значительной степенью точности. Считается, что этот метод распределения в целом отдавать предпочтение везде, где это практически осуществимо. Там Однако существуют обстоятельства, при которых это может быть не так, и пункты 2 и 3 никоим образом не подразумевают, что другие методы не могут быть должным образом использованы. принимается, где это необходимо, для получения прибыли постоянного создание на правах «обособленного предприятия». Вполне может быть, например, что прибыль страховых предприятий удобнее всего устанавливать с помощью специальных методы вычислений, например путем применения соответствующих коэффициентов к валовому премии, полученные от страхователей в соответствующей стране. Опять же, в случае относительно небольшого предприятия, действующего по обе стороны границы между в двух странах, у постоянного представительства может не быть надлежащих счетов ни средства их создания. Могут быть и другие случаи, когда дела постоянного представительства так тесно связаны с руководителями конторы, что их невозможно будет распутать на каком-либо строгом отраслевом признаке счета. Там, где в таких случаях принято оценивать длину вытянутой рукиприбыль постоянного представительства, исходя из подходящих критериев, вполне может быть разумно, что этому методу следует продолжать следовать, несмотря на то, что сделанная таким образом оценка может не достичь такой высокой степени точности. измерение прибыли в виде адекватных счетов. Даже там, где такого курса еще не было

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

было общепринятым, в исключительных случаях по практическим соображениям может возникнуть необходимость оценить рыночную прибыль на основе других методов.Параграф 4

52. В некоторых случаях существовала практика определения прибыли, подлежащей получению. отнесенные к постоянному представительству не на основе отдельных счетов или оценивая рыночную прибыль, а просто распределяя общая прибыль предприятия по различным формулам. Такой метод C (7) отличается от предусмотренных в пункте 2, поскольку предполагает не отнесение прибыли на обособленное предприятие, а распределение общая прибыль; и действительно, это может дать результат в цифрах, которые будут отличаться от того, что было бы получено путем вычислений на основе отдельных счетов. В пункте 4 разъясняется, что такой метод может продолжать использоваться Договаривающегося государства, если в этом государстве принято его принимать, даже если Полученная цифра иногда может в некоторой степени отличаться от той, которая была бы полученные из отдельных счетов, при условии, что результат можно справедливо назвать соответствии с принципами, содержащимися в статье. Однако подчеркивается, что в целом прибыль, относимая на постоянное представительство, должна быть определяется путем обращения к счетам предприятия, если они отражают реальную факты. Считается, что метод распределения, основанный на распределении Общая прибыль, как правило, не так уместна, как метод, который учитывает только деятельности постоянного представительства и должен использоваться только там, где в исключительных случаях это исторически было обычным явлением в прошлом и является принимаются в соответствующей стране как налоговыми органами, так и налогоплательщиками в целом удовлетворительно. Понятно, что пункт 4 может быть удаляется, если ни одно из государств не использует такой метод. Однако если Контракт Государства желают иметь возможность использовать метод, который не был распространен в прошлом. этот параграф должен быть изменен в ходе двусторонних переговоров, чтобы сделать это ясно.

53. Считается, что это было бы неуместно в рамках настоящего Комментарий, призванный попытаться подробно обсудить множество различных методов, включающих распределение общей прибыли, принятое в отдельных областях для распределение прибыли. Эти методы подробно описаны в трактатах по международное налогообложение. Однако, возможно, будет не лишним кратко подвести итог. некоторые из основных типов и сформулировать некоторые весьма общие указания по их использованию.

54. Сущность метода распределения общей прибыли. заключается в том, что пропорциональная часть прибыли всего предприятия распределяется на его часть, причем предполагается, что все части предприятия внесли свой вклад в основе критерия или критериев, принятых для рентабельности в целом. Разница между одним таким методом и другим возникает по большей части из-за различные критерии, используемые для определения правильной доли от общего числа прибыль. Справедливо сказать, что обычно используемые критерии можно сгруппировать в три группы. основные категории, а именно те, которые основаны на выручке предприятия, его расходы или структуру его капитала. Первая категория охватывает методы распределения. основанный на обороте или комиссионных, второй на заработной плате и третий на доля общего оборотного капитала предприятия, распределенная по каждому филиалу или часть. Конечно, нельзя в вакууме сказать, что какой-либо из этих методов является действенным. по своей сути более точен, чем другие; целесообразность того или иного конкретного Метод будет зависеть от обстоятельств, к которым он применяется. В некоторых

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7предприятия, например, предоставляющие услуги или производящие патентованные изделия с

высокая рентабельность, чистая прибыль будет во многом зависеть от оборота. Для страхования предприятий, возможно, целесообразно распределить общую прибыль между ссылка на премии, полученные от страхователей в каждой из стран обеспокоен. В случае предприятия, производящего продукцию с высокой себестоимостью сырья материальное или трудовое содержание, прибыль может оказаться более тесно связанной с расходы. В случае банковских и финансовых проблем доля общей суммы оборотный капитал может быть наиболее важным критерием. Считается, что общий С (7) Цель любого метода, предполагающего распределение общей прибыли, должна состоять в том, чтобы произвести цифры налогооблагаемой прибыли, максимально приближенные к цифрам, которые были бы произведены на основе отдельных счетов и что это не было бы желательно попытаться в этой связи сформулировать какую-либо конкретную директиву, иную чем это должно быть обязанностью налогового органа по согласованию с властями других заинтересованных стран использовать метод, который в Судя по всему, в свете всех известных фактов этот результат, скорее всего, приведет к такому результату.

55. Использование любого метода, который выделяет части предприятия долю совокупной прибыли целого, конечно, поднимает вопрос о методе использоваться при расчете общей прибыли предприятия. Это вполне может быть делом которые будут рассматриваться по-разному в соответствии с законодательством разных стран. Это не проблема, которую, казалось бы, было бы практически осуществимо попытаться решить, установив какие-либо жесткое правило. Вряд ли следует ожидать, что будет признано, что прибыль быть распределены должны быть прибыли, так как они рассчитываются по законам одного конкретная страна; каждой заинтересованной стране должно быть предоставлено право на рассчитывать прибыль в соответствии с положениями своих собственных законов.

Параграф 5

56. В пункте 4 статьи 5 перечислен ряд примеров деятельности. которые, даже если они осуществляются в постоянном месте деятельности, не считаются включены в термин «постоянное представительство». При рассмотрении правил распределение прибыли по постоянному представительству - наиболее важный из них примером является деятельность, указанная в пункте 5 настоящей статьи, то есть закупочный офис.

57. Пункт 5, конечно, не касается организации, созданной исключительно для покупки; такая организация не является постоянным представительством и поэтому положения настоящей статьи о распределении прибыли не вступят в силу. Этот пункт касается постоянного представительства, которое, хотя осуществляет другую деятельность, а также осуществляет закупки для своего головного офиса. В таком В случае, если пункт предусматривает, что прибыль постоянного представительства не могут быть увеличены путем добавления к ним условной величины прибыли от закупок. Это Разумеется, из этого следует, что любые расходы, возникающие в результате закупочной деятельности, будут также исключаться из расчета налогооблагаемой прибыли постоянного представительства.Параграф 6

58. Целью этого пункта является четкое определение того, что метод распределения однажды использованный не следует менять только потому, что в конкретном году какой-то другой метод дает более благоприятные результаты. Одна из целей двойного налогообложения Конвенция призвана дать предприятию Договаривающегося государства некоторую степень уверенности. о налоговом режиме, который будет предоставлен его постоянному представительству в другому Договаривающемуся государству, а также к той его части в своем государстве происхождения, которая

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

работа с постоянным представительством; по этой причине в пункте 6 дается обеспечение непрерывного и последовательного налогового режима.

Параграф 7

59. Хотя в Конвенции не было сочтено необходимым определять термина «прибыль», тем не менее следует понимать, что этот термин, когда он используется в эта статья и другие положения Конвенции имеют широкое значение, включая все доход, полученный от ведения предприятия. Столь широкое значение соответствует С (7) использование этого термина заложено в налоговом законодательстве большинства стран-членов ОЭСР.

60. Однако такое толкование термина «прибыль» может вызвать некоторые неопределенность в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включать категории доходов, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенция, например дивидендов, может возникнуть вопрос, является ли налогообложение этой прибыли регулируется специальной статьей о дивидендах и т.п. или положениями настоящего Статья.

61. В той степени, в которой применение настоящей статьи и специальной статьи это приведет к такому же налоговому режиму, практической пользы мало. значение этому вопросу. Кроме того, следует отметить, что некоторые специальные Статьи содержат конкретные положения, отдающие приоритет конкретной статье. (ср. пункт 4 статьи 6, пункт 4 статьи 10 и 11, пункт 3 статью 12 и пункт 2 статьи 21).

62. Однако представляется желательным установить правило толкования, чтобы разъяснить область применения настоящей статьи по отношению к другим статьям. работа с конкретной категорией доходов. В соответствии с практикой обычно соблюдаются в существующих двусторонних конвенциях, в пункте 7 сначала приводятся предпочтение специальным статьям о дивидендах, процентах и т.п. Это следует из правила что настоящая статья будет применяться к коммерческой прибыли, которая не принадлежит категории доходов, охватываемые специальными статьями, а также дивиденды, проценты и т. д., которые согласно пункту 4 статей 10 и 11, пункту 3

Статья 12 и пункт 2 статьи 21 подпадают под данную статью (см. пункты 12

пункту 18 Комментария к статье 12, в котором обсуждаются принципы, регулирующие следует ли в конкретном случае с компьютерным программным обеспечением производить платежи? классифицируется как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со статьей 7 или как прирост капитала в соответствии со статьей 13 с одной стороны, или в виде роялти в рамках статьи 12, с другой). Понятно, что статьи доходов, охватываемые специальными статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как прибыль от предпринимательской деятельности, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств.

63. Договаривающиеся государства могут договориться на двусторонней основе о специальных разъяснениях. или определения термина «прибыль» с целью разъяснения различия между этим термином и, например, понятие дивидендов. В частности, его можно найти уместно сделать это, если в обсуждаемой конвенции было допущено отклонение из определений специальных статей о дивидендах, процентах и роялти. Также может быть сочтено желательным, если Договаривающиеся государства пожелают разместить на обратите внимание, что в соответствии с внутренним налоговым законодательством одного или обоих государств, термин «прибыль» включает в себя особые виды поступлений, такие как доходы от отчуждение или сдача в аренду

предприятия или движимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В в связи с этим, возможно, придется рассмотреть вопрос о том, было бы полезно включить также дополнительные правила распределения такой специальной прибыли.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 764. Следует также отметить, что, хотя определение «роялти» в пункте 2

статьи 12 Проекта конвенции 1963 года и Типовой конвенции 1977 года включены платежи «за использование или право использования промышленных, коммерческих или научных оборудование», ссылка на эти выплаты впоследствии была удалена из этого определение в целях обеспечения того, чтобы доходы от сдачи в аренду промышленных, коммерческого или научного оборудования, включая доходы от сдачи в аренду контейнеров, подпадает под положения статьи 7, а не статьи 12, результат, который Комитет по финансовым вопросам считает целесообразным, учитывая C (7) характер такого дохода.

Замечания по комментарию

65. Италия и Португалия считают необходимым принять во внимание, что — независимо от значения, придаваемого четвертому предложению пункта 8, — постольку, поскольку касается метода расчета налогов, на национальные системы не влияют новую редакцию модели, т.е. путем исключения статьи 14.

66. Бельгия не может разделять точку зрения, выраженную в пункте 13 Комментарий. Бельгия считает, что применение контролируемых иностранных законодательство о компаниях противоречит положениям пункта 1 статьи 7. Данное особенно это касается случаев, когда Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов на доход, полученный иностранным юридическим лицом с использованием фиктивного характера, приписываемого этому резиденту, в пропорционально его участию в капитале иностранного лица, доход полученные этой сущностью. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента. путем включения в него дохода, который был получен не этим резидентом, а иностранная организация, которая не облагается налогом в этом Государстве в соответствии с пунктом 1

Статья 7. Таким образом, это Договаривающееся государство игнорирует правосубъектность иностранного государства.

лицо и действует вопреки пункту 1 статьи 7.

67. Люксембург не разделяет толкование пункта 13, который предусматривает что пункт 1 статьи 7 не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом свою иметь резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутренних закону, поскольку такое толкование бросает вызов основополагающему принципу, содержащемуся в

пункт 1 статьи 7.

68. Что касается пункта 13, Ирландия отмечает свое общее замечание в

пункт 27.5 Комментария к статье 1.

69. Что касается пункта 45, Греция отмечает, что внутреннее законодательство Греции не не предвидеть каких-либо правил или методов отнесения «свободного» капитала к постоянным представительствя. Что касается займов, полученных предприятием, которые в целом относятся или частично к деятельности постоянного представительства, Греция допускает, как вычет части процентов, соответствующей сумме кредита заключен контракт с головным офисом и фактически переведен в постоянный представительстве.

70. Португалия желает оставить за собой право не следовать позиции, выраженной в

пункт 45 Комментария к статье 7, за исключением случаев, когда имеются конкретные

внутренние положения, предусматривающие определенные уровни «свободного» капитала для постоянного представительства.

71. Что касается пункта 46, Швеция хотела бы уточнить, что она не считают, что различные подходы к распределению «свободного» капитала, которые пункт, который упоминается как «приемлемый», обязательно приведет к результату в соответствии с принципом «вытянутой руки». Следовательно, при взгляде на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7факты и обстоятельства каждого дела, чтобы определить, является ли сумма

вычет процентов в результате применения этих подходов соответствует принципа «вытянутой руки», Швеция во многих случаях не считала бы, что Подход других государств соответствует принципу «вытянутой руки». Швеция относится к числу мнение, что поэтому часто будет иметь место двойное налогообложение, требующее использования процедура взаимного согласования.

72. Португалия желает оставить за собой право не следовать «симметричному» подходу. описанное в пункте 48 Комментария к статье 7, поскольку С (7) Внутреннее законодательство Португалии не предусматривает каких-либо правил или методов определения «свободного» капитала в постоянные представительства. При устранении двойного налогообложения согласно

Статья 23. Португалия как страна происхождения определяет размер прибыли.

относящийся к постоянному представительству в соответствии с внутренним законодательством.

73. Германия, Япония и США, соглашаясь на практическое решение описанные в пункте 48, хотели бы уточнить, как это соглашение будет реализовано. Ни Германия, ни Япония, ни США не могут автоматически принимать для всех целей все расчеты государства, в котором находится постоянное представительство. В делах, касающихся Германии или Японии, второе условие, описанное в пункте 48, должно быть удовлетворено путем взаимного процедура соглашения согласно статье 25. В случае Японии и США: налогоплательщик, желающий получить дополнительные ограничения по иностранному налоговому кредиту, должен это сделать посредством процедуры взаимного соглашения, в которой налогоплательщик должен будет доказать компетентному органу Японии или США, в зависимости от обстоятельств, что двойное налогообложение прибыли постоянного представительства, возникшей в результате оставлен противоречивый выбор методов распределения капитала во внутреннем законодательстве не освобождены после применения механизмов, предусмотренных соответствующим внутренним налоговым законодательством например, использование ограничения иностранного налогового кредита, созданного другими транзакциями.

74. Что касается пунктов 6 и 7, Новая Зеландия отмечает, что она не согласен с выдвинутым подходом к отнесению прибыли на постоянные представительствй в целом, как это отражено в Части I Отчета. Отнесение прибыли на постоянные представительствя.

Оговорки к статье 1

75. Австралия, Чили и Новая Зеландия оставляют за собой право включить положение, которое разрешат применять свое внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли от любая форма страхования.

76. Австралия и Новая Зеландия оставляют за собой право включить положение, разъясняющее их право облагать налогом долю прибыли от предпринимательской деятельности, которую получает резидент другой страны. Договаривающееся государство имеет бенефициарное право, если эта прибыль получена путем попечитель трастового имущества (кроме определенных паевых фондов, которые рассматриваются как компаний для целей налогообложения в Австралии и Новой Зеландии) от ведения бизнес в Австралии или Новой Зеландии, в зависимости от обстоятельств, через постоянный представительстве.

77. Корея и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, занимающихся профессиональной деятельностью. услуги или иная деятельность самостоятельного характера, если они присутствуют на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любых двенадцати

1 Чили была добавлена в эту оговорку, когда она присоединилась к ОЭСР в 2010 году.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7месячный период, даже если у них нет постоянного представительства (или постоянной базы)

доступные им для целей оказания таких услуг или деятельности.

78. Чили1, Италия и Португалия оставляют за собой право облагать налогом лиц, выполняющих независимые бытовые услуги по отдельной статье, что соответствует

Статья 14 в том виде, в котором она существовала до ее отмены в 2000 году.

79. Соединенные Штаты оставляют за собой право внести поправки в статью 7, предусмотрев, что в применяя пункты 1 и 2 статьи, любой доход или прибыль, относящиеся к C (7) постоянное представительство в течение своего существования может облагаться налогом Договаривающейся Стороной. Государство, в котором существует постоянное представительство, даже если выплаты отсрочено до прекращения существования постоянного представительства. Юнайтед Государства также хотели бы отметить, что они оставляют за собой право применять такое правило, а также согласно статьям 11, 12, 13 и 21.

80. Турция оставляет за собой право облагать доходы от аренды контейнеров во всех случаях налог у источника у источника. В случае применения Статьи 5 и 7 к таким доходам Турция хотела бы применить постоянный правила создания простого депо, депо-агентства и оперативного филиала случаи.

81. Норвегия и США оставляют за собой право рассматривать доходы от использования, техническое обслуживание или аренда контейнеров, используемых в международных перевозках в соответствии со статьей 8 в в том же порядке, что и доходы от морского и воздушного транспорта.

82. Австралия и Португалия оставляют за собой право предложить в ходе двусторонних переговоров положение о том, что, если информация, доступная компетентному органу Договаривающегося государства недостаточно для определения прибыли, относимой на постоянное представительство предприятия, компетентный орган может обратиться с заявлением этому предприятию для этой цели применяются положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такой закон будет применяться, если информация имеющиеся у компетентного органа разрешения, в соответствии с принципами эту статью.

83. Мексика оставляет за собой право взимать налоги в государстве, где находится постоянное предприятие находится с коммерческой прибылью, полученной от продажи товаров или товары осуществляются непосредственно его головным офисом, расположенным в другом Договаривающегося государства, при условии, что эти товары и изделия относятся к одному и тому же или такого же типа, как те, которые продаются через это постоянное представительство. Правительство Мексики будет применять это правило только в качестве защиты от злоупотреблений и не как общий принцип «силы притяжения»; таким образом, правило не будет применяться когда предприятие докажет, что продажи были осуществлены по иным причинам чем получение выгоды согласно Конвенции.

1 Чили была добавлена в эту оговорку, когда она присоединилась к ОЭСР в 2010 году.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7ИСТОРИЯ

Параграф 1: Заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 1 был исключен и введен новый

пункт 1 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 следующего содержания: «1. Настоящая статья во многих отношениях является продолжением и следствием статьи 5. об определении понятия постоянного представительства. Постоянный критерий постоянного представительства обычно используется в международном налогообложении C (7) соглашения, определяющие, должен ли конкретный вид дохода облагаться налогом в стране, из которой оно происходит, но этот критерий не имеет значения. сама обеспечивает комплексное решение проблемы двойного налогообложения бизнеса прибыль; Для предотвращения такого двойного налогообложения необходимо дополнить определение постоянного представительства, добавив к нему согласованный свод правил, ссылка на которую относится к прибыли, относящейся к постоянному представительству быть рассчитаны. Говоря несколько иначе, когда предприятие Договаривающееся государство осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве. этого второго штата должны задать себе два вопроса, прежде чем взимать налог с прибыль предприятия: первый вопрос заключается в том, имеет ли предприятие постоянное представительство в своей стране; если ответ утвердительный, то второй вопрос заключается в том, какова, если таковая имеется, прибыль, на которую это постоянное предприятие должно платить налог. Речь идет о правилах, которые будут использоваться при определении ответ на второй вопрос, касающийся статьи 7. Правила установления прибыль предприятия Договаривающегося государства, которое ведет торговлю с предприятие другого Договаривающегося государства, когда оба предприятия являются ассоциированными, являются рассматривается в статье 9». В параграф 1 были внесены поправки 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В 1977 г. Типовой конвенции и до 17 июля 2008 года пункт 1 гласил: «1. Настоящая статья во многих отношениях является продолжением и следствием статьи 5. об определении понятия постоянного представительства. Постоянный критерий постоянного представительства обычно используется в международном двойном налогообложении соглашения, определяющие, должен ли конкретный вид дохода облагаться налогом в стране, из которой оно происходит, но этот критерий не имеет значения. сама обеспечивает комплексное решение проблемы двойного налогообложения бизнеса прибыль; Для предотвращения такого двойного налогообложения необходимо дополнить определение постоянного представительства, добавив к нему согласованный свод правил ссылка на которую указывается прибыль, полученная постоянным представительством или предприятие, торгующее с иностранным членом той же группы предприятий, должны быть рассчитаны. Говоря несколько иначе, когда предприятие Договаривающееся государство осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве. этого второго штата должны задать себе два вопроса, прежде чем взимать налог с прибыль предприятия: первый вопрос заключается в том, имеет ли предприятие постоянное представительство в своей стране; если ответ утвердительный, то второй вопрос заключается в том, какова, если таковая имеется, прибыль, на которую это постоянное предприятие должно платить налог. Речь идет о правилах, которые будут использоваться при определении ответ на второй вопрос, касающийся статьи 7. Правила установления прибыль предприятия Договаривающегося государства, которое ведет торговлю с предприятие другого Договаривающегося государства, если оба предприятия являются членами относятся к одной и той же группе предприятий или находятся под одним и тем же эффективным контролем. со статьей 9». В параграф 1 и предшествующий ему заголовок ранее вносились поправки, когда Закон 1977 г.Модельная конвенция была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В 1963 году

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Проект конвенции (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятие пункта 1 Типовой конвенции 1977 года и предшествующего ему заголовка читайте следующим образом: «ОБЩЕЕ ВВЕДЕНИЕ

1. Статья 7 о предпринимательской прибыли во многих отношениях является продолжением и является следствием статьи 5 об определении понятия постоянного представительства. Критерий постоянного представительства обычно используется в международных двойных Соглашения о налогообложении, определяющие, должен ли конкретный вид дохода или C (7) не облагается

налогом в стране происхождения, но критерий не само по себе обеспечивает полное решение проблемы двойного налогообложения прибыль бизнеса; Для предотвращения такого двойного налогообложения необходимо дополнить определение постоянного представительства, добавив к нему согласованное набор правил, согласно которым прибыль, получаемая постоянным представительством или предприятием, торгующим с иностранным членом того же группы предприятий, подлежат расчету. Если поставить дело немного по-другому образом, когда предприятие одного Договаривающегося государства осуществляет деятельность в другом Договаривающегося государства власти этого второго государства должны задать себе два вопроса: вопросы перед взиманием налога на прибыль предприятия; первый вопрос имеет ли предприятие постоянное представительство в своей стране; если ответ утвердительный, второй вопрос: какова прибыль от который это постоянное представительство должно платить налог. Это с правилами, которые будут использоваться при определении ответа на второй вопрос, которого касается статья 7. Правила определения прибыли предприятия Договаривающегося государства, которое торговля с предприятием другого Договаривающегося государства, когда оба предприятия входят в одну и ту же группу предприятий или находятся под одним и тем же эффективным контролем рассматриваются в статье 9». Параграф 2: Заменен 22 июля 2010 г., когда параграф 2 был исключен и введен новый параграф 2 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 года пункт 2 следующего содержания: «2. Статьи 7 и 9 не особенно подробны и не являются чем-то поразительно новым. когда они были приняты ОЭСР. Вопрос о том, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли к постоянному представительству и о том, как распределять прибыль от сделок между ассоциированными предприятиями, пришлось решать в большое количество конвенций об избежании двойного налогообложения и в различных моделях, разработанных Лига Наций до того, как ОЭСР впервые занялась этим вопросом, и принятые решения в целом соответствовали стандартному образцу». В пункт 2 были внесены поправки 17 июля 2008 года, включившие третий, четвертый, пятый и шестое предложение в пункт 3, включив предпоследнее предложение в

пункт 4 и внеся поправки в остальные первое и второе предложения

пункт 2 отчета под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 года пункт 2 следующего содержания: «2. Здесь, возможно, следует сказать, что ни одна из статей не является поразительно новой. или особенно подробно. Вопрос о том, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли постоянному представительству, а также о том, как распределять прибыль от операции между предприятиями, находящимися под общим контролем, приходилось решать во многих конвенциях об избежании двойного налогообложения, и справедливо сказать, что принятые решения в целом соответствовали стандартной схеме. Это общепризнано, что основные принципы, на которых основан этот стандартный образецоснованы, хорошо обоснованы, и было сочтено достаточным переформулировать их с некоторые небольшие поправки и модификации, направленные в первую очередь на повышение

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7ясность. Обе статьи включают ряд директив. Они этого не делают, ни в

от природы вещей, как можно было ожидать, установили ряд точных правил для решение всякого рода проблем, которые могут возникнуть, когда предприятие одного государства получает прибыль в другом. Современная торговля организуется в бесконечном разнообразии. способов, и это было бы совершенно невозможно в довольно узких пределах Статья в конвенции об избежании двойного налогообложения, определяющая исчерпывающий набор правил для работа с любыми проблемами, которые могут возникнуть. Однако поскольку подобные проблемы может привести к неиспользованному двойному налогообложению или необложению налогом определенной прибыли, это для налоговых органов более важно согласовать взаимосогласованные методы С (7) решение этих проблем, используя, где это возможно, взаимное соглашение

процедуре, предусмотренной статьей 25, чем принимать односторонние толкования основные принципы, которых следует придерживаться, несмотря на разногласия с другими государствами. В связи с этим методы решения некоторых задач чаще всего встречающиеся обсуждаются ниже». В пункт 2 ранее были внесены поправки 31 марта 1994 года в докладе, озаглавленном «1994 год». Обновление к Типовой налоговой конвенции», принятой Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основании Приложения III другого отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). В Типовой конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 года пункт 2 гласил следующее: «2. Здесь, возможно, следует сказать, что ни одна из статей не является поразительно новой. или особенно подробно. Вопрос о том, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли постоянному представительству, а также о том, как распределять прибыль от операции между предприятиями, находящимися под общим контролем, приходилось решать в большом количестве конвенций об избежании двойного налогообложения, и справедливо сказать, что Принятые решения в целом соответствовали стандартной схеме. Обычно это признал, что основные принципы, на которых основан этот стандартный образец, вполне обоснованы, и было сочтено достаточным переформулировать их с некоторыми небольшими поправки и изменения, в первую очередь, направлены на обеспечение большей ясности. две статьи включают ряд директив. Они этого не делают, и в природе того, чего от них можно было бы ожидать, установили ряд точных правил обращения с все виды проблем, которые могут возникнуть, когда предприятие одного штата получает прибыль в другом. Современная торговля организует себя бесконечным разнообразием способов. было бы совершенно невозможно в достаточно узких рамках статьи в двойном Конвенция о налогообложении, определяющая исчерпывающий набор правил для борьбы с каждым какая проблема может возникнуть. Однако это вопрос относительно незначительный. значение, если есть согласие по общим направлениям. В особых случаях может потребоваться особое внимание, но найти подходящее решение не составит труда. если к проблеме подходят в рамках удовлетворительных правил, основанных на согласованные принципы». В пункт 2 ранее были внесены поправки, когда была принята Типовая конвенция 1977 года. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом Совет ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Типовой конвенции 1977 г.

пункт 2 читать следующим образом:

«2. Здесь, возможно, следует сказать, что ни одна из статей не является поразительно новой. или особенно подробно. Вопрос о том, какие критерии следует использовать при отнесении прибыли постоянному представительству, а также о том, как распределять прибыль от операции между предприятиями, находящимися под общим контролем, приходилось решать в большом количестве европейских конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных после войну, и справедливо будет сказать, что принятые решения в целом соответствовалистандартный образец. Общепризнано, что основные принципы, на которых основаны этот стандартный шаблон хорошо обоснован и считается достаточным переформулировать их с некоторыми небольшими поправками и модификациями, в первую очередь направленными на для достижения большей ясности. Обе статьи включают ряд директив.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7Они не устанавливают, да и от них нельзя было ожидать этого по природе вещей, устанавливать ряд

точных правил решения всякого рода проблем, которые могут возникнуть, когда предприятие одного государства получает прибыль в другом. Современная торговля организует себя бесконечным разнообразием способов, и это было бы совершенно невозможно в достаточно узкие рамки статьи Конвенции об избежании двойного налогообложения для определения исчерпывающий набор правил для решения любого рода проблем, которые могут возникнуть. Это, однако это вопрос относительно второстепенного значения. Если есть соглашение о общие линии. Особые случаи могут потребовать особого рассмотрения, но это не должно С (7) сложно найти подходящее решение, если к проблеме подходить в рамках рамки удовлетворительных правил, основанных на согласованных принципах». Параграф 2.1: Изменен и переименован в параграф 8 (см. HISTORY

пункт 77) 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Model Tax

Convention”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 3: Заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 3 был исключен и введен новый

пункт 3 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 года пункт 3 следующего содержания: «3. Общепризнано, что основные принципы, на которых основан этот стандарт, основаны на модели, хорошо обоснованы, и, когда ОЭСР впервые исследовала это вопрос, было сочтено достаточным переформулировать их с некоторыми небольшими поправками. и модификации, в первую очередь направленные на обеспечение большей ясности. Две статьи включить ряд директив. Они этого не делают и по природе вещей не могут от них ожидают, что они установят ряд точных правил для обращения со всеми видами проблемы, которая может возникнуть, когда предприятие одного государства получает прибыль в другой. Современная торговля организует себя бесконечным разнообразием способов. было бы совершенно невозможно в достаточно узких рамках статьи в двойном Конвенция о налогообложении, определяющая исчерпывающий набор правил для борьбы с каждым какая-то проблема, которая может возникнуть».

Пункт 3 в его редакции после 17 июля 2008 года соответствовал третьему, четвертому, пятому и

шестое предложение пункта 2. 17 июля 2008 года номер пункта 3 был изменен на параграф 9 (см. HISTORY параграфа 11), заголовки, предшествующие параграфу 3, были перенесены вместе с ним и третье, четвертое, пятое и шестое предложения пункта 2, при этом поправки были включены в пункт 3 (см. HISTORY пункта 2) отчет под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 17 июля 2008 г.

Пункт 4: Соответствует пункту 5 в его редакции до 22 июля 2010 года. На эту дату

пункт 4 был исключен, а пункт 5 был изменен и нумерация изменена на

пункт 4 отчета под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 5 читать следующим образом:

«5. Таким образом, за прошедшие годы Комитет по бюджетным вопросам потратил значительное время и усилия, пытаясь обеспечить более последовательную интерпретацию и применение правил статьи. Незначительные изменения в редакции статьи и ряд изменений в Комментарий был внесен, когда был принят Типовой налог 1977 года. Конвенция была принята. Отчет, в котором рассматривается этот вопрос в конкретном случае банков было опубликовано в 1984 году1. В 1987 году отмечалось, что определение прибыли относящийся к постоянному представительству, может вызвать некоторую неопределенность, Комитет провел рассмотрение этого вопроса, что привело к принятию в 1993 г. отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments”2 ипоследующие изменения в Комментарии. 1 Налогообложение транснациональных банковских предприятий», в книге «Трансфертное ценообразование и транснациональные Три проблемы налогообложения предприятий, ОЭСР, Париж, 1984 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 72 Воспроизведено в томе II на странице R(13)-1».

Параграф 5 был заменен 17 июля 2008 года, когда он был исключен и появился новый параграф 5. был добавлен отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 5 читать следующим образом:

«5. Второй и более важный момент заключается в том, что это заложено — в второе предложение — что, когда предприятие осуществляет деятельность через постоянное представительство в другом Государстве, которое может облагать налогом прибыль предприятия, но только в той их части, которая относится к постоянному С (7) другими словами, право на налогообложение не распространяется на прибыль, предприятие может возникнуть из этого Государства иначе, чем через постоянное представительство. Это вопрос, по которому могут быть разногласия. Некоторые страны придерживаются мнения, что, когда иностранное предприятие создает постоянное представительство на своей территории, которое оно привело себя в свои фискальная юрисдикция до такой степени, что они могут должным образом облагать налогом всю прибыль, которую предприятие получает прибыль со своей территории, независимо от того, поступает ли прибыль от постоянное представительство или от другой деятельности на этой территории. Но это мысль что предпочтительнее принять принцип, содержащийся во втором предложении параграф 1, а именно, что критерий о том, что прибыль от предпринимательской деятельности не должна облагаться налогом, за исключением случаев, когда существует постоянное представительство, которое следует правильно применять, чтобы не само предприятие, а его прибыль. Другими словами, принцип предусмотренное во втором предложении пункта 1, основано на том мнении, что при налогообложении прибыль, которую иностранное предприятие получает из конкретной страны, фискальная властям этой страны следует рассмотреть отдельные источники прибыли, которые предприятие происходит из своей страны и должно применять к каждому постоянное установочный тест. Это, конечно, не наносит ущерба другим статьям».

Пункт 5 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 4 Проекта 1963 г.

Конвенция, принятая Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. 23 июля 1992 г.

пункт 5 проекта конвенции 1963 года был переименован в пункт 6 (см. HISTORY

пункта 6), а нумерация пункта 4 была изменена на пункт 5 в докладе, озаглавленном “The Revision of the Модельная конвенция”, принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 4 в его редакции после 17 июля 2008 года и до его исключения 22 июля 2010 года читать

следующим образом: «4. Однако следует признать, что произошли значительные вариации в толковании общих указаний статьи 7 и положения предыдущих конвенций и моделей, на которых основывается формулировка статьи. на основе. Отсутствие единого толкования статьи 7 может привести к проблемам двойное налогообложение и неналогообложение. По этой причине для налогообложения важно власти договориться о взаимосогласованных методах борьбы с этими проблемы, используя при необходимости процедуру взаимного согласования, предусмотренную в статье 25».

Пункт 4 в его редакции после 17 июля 2008 года частично соответствовал предпоследнему пункту.

предложение пункта 2 в его редакции до этой даты. 17 июля 2008 г. пункт 4 был исключено, а предпоследнее предложение пункта 2 с поправками было включено в новый параграф 4 (см. HISTORY параграфа 2) в отчете, озаглавленном “The 2008 Update to the Модельная налоговая

конвенция", принятый Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил: «4. С 1950-х годов наблюдается быстрое развитие деятельности в космосе: запуск ракет и космических кораблей, постоянное присутствие многих спутники в космосе, экипажи которых проводят на борту все больше и больше времени, промышленная деятельность, осуществляемая в космосе и т.п. Поскольку все это может привести кновые ситуации в отношении применения конвенций об избежании двойного налогообложения,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

было бы желательно включить в Типовую конвенцию специальные положения, касающиеся эти новые ситуации? Во-первых, ни одна страна не планирует распространять свой налоговый суверенитет на деятельность, осуществляемую в космосе, или рассматривать ее как деятельность, осуществляемую на своей территории. Следовательно, космос не может рассматриваться как источник дохода или прибыли. следовательно, деятельность, осуществляемая или планируемая там, не будет сопряжена с какими-либо новыми рисками. двойного налогообложения. Во-вторых, если существуют проблемы двойного налогообложения, Модель Конвенции, вынося постановление о налоговых правах государства проживания и Состояние источника дохода должно быть достаточным для их урегулирования. То же самое относится

С (7) в отношении лиц, работающих на борту космических станций: нет необходимости отступать от конвенций об избежании двойного налогообложения, поскольку статьи 15 и 19, как соответствующих, достаточны для определения того, какое Договаривающееся государство имеет право налоговое возмещение и статья 4 должны давать возможность определить место жительства заинтересованных лиц, при этом понимается, что любые трудности или сомнения могут быть урегулированы в порядке взаимного соглашения». В пункт 4 ранее были внесены поправки 31 марта 1994 года в докладе, озаглавленном «1994 год». Обновление к Типовой налоговой конвенции», принятой Советом ОЭСР 31 марта 1994 года. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 4 гласил: «4. За последние десятилетия произошло быстрое развитие деятельности в космос: запуск ракет и космических кораблей, постоянное присутствие многих спутники в космосе, экипажи которых проводят на борту все больше и больше времени, перспектива в достаточно ближайшем будущем промышленной деятельности, осуществляемой в спутники и т. д. Поскольку все это может породить новые ситуации в отношении реализации конвенций об избежании двойного налогообложения, желательно было бы включить в специальные положения Типовой конвенции, охватывающие эти новые ситуации? Во-первых, нет страны предусматривают распространение своего налогового суверенитета на деятельность, осуществляемую в космосе или рассматривать их как деятельность, осуществляемую на его территории. Следовательно, пространство не могло рассматриваться как источник дохода или прибыли и, следовательно, деятельность, осуществляемая или проведение там не будет сопряжено с какими-либо новыми рисками двойного налогообложения. Во-вторых, если существуют проблемы двойного налогообложения, Модельная конвенция, выдав постановление о налоговые права государства проживания и государства источника дохода, должно быть достаточно для их урегулирования. То же самое касается и физических лиц работая на борту космических станций: не надо отступать от двойного налоговых конвенций, поскольку статей 15 и 19, в зависимости от обстоятельств, достаточно, чтобы определить, какое Договаривающееся государство имеет право на налоговое возмещение, и статья 4 должно давать возможность определить место жительства заинтересованных лиц, это при этом понимается, что любые трудности или сомнения могут быть решены в соответствии с порядок взаимного согласия». Параграф 4 Типовой конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 года, когда она была нумерация изменена на пункт 5 (см. HISTORY пункта 5 в его редакции до 22 июля 2010 г. в

пункт 4), а новый пункт 4 был добавлен в отчете под названием "The Revision of

the Модельная конвенция", принятом Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. Параграф 5: Соответствует первым трем предложениям параграфа 6 в том виде, в котором они читаются. до 22 июля 2010 года. В пункт 5 внесены изменения и нумерация изменена на пункт 4 (см. история пункта 4) и первые три предложения пункта 6 были изменены и включен в пункт 5 (см. HISTORY пункта 6) в отчете, озаглавленном "The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция" принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Параграф 6: Изменения внесены 22 июля 2010 г. и первые

три предложения параграфа 6. были включены в пункт 5 отчетом под названием “The 2010 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После

17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 6 гласит:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 76. Несмотря на эту работу, практика стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР, в отношении

отнесение прибыли к постоянным представительствам и толкование статьи 7 продолжало значительно различаться. Комитет признал необходимость предоставить налогоплательщикам больше уверенности: в своем отчете Transfer Руководство по ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций, принятое в В 1995 году он указал, что дальнейшая работа будет посвящена применению оружия принцип длины для постоянных представительств. Результатом этой работы в 2008 году стало отчет под названием «Отнесение прибыли к постоянным представительствам». Подход разработанная в этом отчете, не была ограничена ни первоначальным замыслом, ни С (7) историческая практика и толкование статьи 7. Вместо этого основное внимание уделялось формулирование наиболее предпочтительного подхода к отнесению прибыли на постоянный представительствя в соответствии со статьей 7, учитывая современные многонациональные операции и торговля». Параграф 6 был заменен 17 июля 2008 года, когда он был исключен и появился новый параграф 6. был добавлен отчетом под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 6 гласит:

«6. По этому вопросу, естественно, есть место для разногласий, и поскольку важный вопрос, возможно, будет полезно изложить аргументы по каждому пункту вид».

Пункт 6 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 5 Проекта 1963 г.

Конвенция, принятая Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. 23 июля 1992 г.

пункт 6 проекта конвенции 1963 года был переименован в пункт 7 (см. HISTORY

пункта 9) и пункта 5 Проекта конвенции 1963 года были переименованы в

пункт 6 доклада под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятого

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Параграф 7: Заменен 22 июля 2010 г., когда в параграф 7 были внесены поправки и нумерация была изменена на пункт 9 (см. HISTORY пункта 9), а новый пункт 7 был добавлено в отчете под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8: Заменен 22 июля 2010 г., когда номер пункта 8 был изменен на

параграф 77 (см. HISTORY параграфа 77) и новый параграф 8 был добавлен отчет под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Совет 22 июля 2010 г.

Пункт 9: Соответствует пункту 7 в его редакции до 22 июля 2010 года. На эту дату

пункт 9 был изменен и переименован в пункт 11 (см. HISTORY

пункт 11), заголовки, предшествующие пункту 9, были перенесены непосредственно перед

пункт 10 и пункт 7 были изменены и переименованы в пункт 9 решением

отчет под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил: следует: «7. Подход, изложенный в этом докладе, касается распределения прибыли как постоянным представительствам в целом (Часть I Отчета), так и в в частности, постоянным представительствам предприятий, работающих в финансовой секторе, где широко распространена торговля через постоянное представительство (Часть II Отчет, посвященный постоянным представительствам банков, Часть III, в которой занимается постоянными представительствами предприятий, осуществляющих глобальную торговлю и Часть IV, касающаяся постоянных представительств предприятий, осуществляющих страховая деятельность). Комитет считает, что рекомендации, включенные в Отчет представляет собой лучший подход к отнесению прибыли к постоянным представительствй, чем было доступно ранее. Однако он признает, что существуют различия между некоторыми выводами Отчета и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7толкование статьи, приведенное ранее в этом комментарии. По этой причине,

в настоящий Комментарий были внесены поправки, включившие в него ряд выводов Отчет, не противоречащий предыдущей версии настоящего Комментария, который предписывал конкретные подходы в некоторых областях и оставлял значительную свободу действий в другие. Таким образом, Отчет представляет собой согласованные на международном уровне принципы и, чтобы в той степени, в которой это не противоречит настоящему Комментарию, содержит руководящие принципы для применение принципа «вытянутой руки», включенного в эту статью». Параграф 7 был заменен 17 июля 2008 года, когда он был исключен и появился новый параграф 7. С (7) был добавлен в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 7 гласит:

«7. Помимо основного вопроса о налоговой юрисдикции, основной Аргумент, обычно выдвигаемый против предложенного выше решения, заключается в том, что существует риск того, что это может способствовать уклонению от уплаты налогов. Это решение, аргумент может оставить предприятию возможность создать в конкретной стране постоянное представительство, не приносящее прибыли, никогда не предназначалось для прибыли, а существовал исключительно для того, чтобы контролировать торговлю, возможно, обширного характера, которая предприятие осуществлялось в этой стране через независимых агентов и т.п. Более того, утверждается, что вся эта торговля может быть направлена и организуются постоянным представительством, на практике может оказаться затруднительным доказать, что это было так. Если ставки налога в этой стране выше, чем они находятся в стране, в которой находится головной офис, то предприятие имеет сильный стимул следить за тем, чтобы на другой территории платилось как можно меньше налогов; Основная критика решения, предложенного выше, заключается в том, что оно может предположительно предоставить предприятию средства обеспечения этого результата».

Пункт 7 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 6 Закона 1963 г.

Конвенция, принятая Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. 23 июля 1992 г.

пункт 7 проекта конвенции 1963 года был переименован в пункт 8 (см. HISTORY

пункта 77), а пункт 6 Проекта конвенции 1963 года был переименован в

пункт 7 доклада под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятого

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Параграф 10: Заменен 22 июля 2010 г., когда в параграф 10 были внесены поправки и нумерация изменена на параграф 12 (см. HISTORY параграфа 12) и новый параграф 10. было добавлено в отчете под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. При этом заголовки предыдущий пункт 9 был перенесен непосредственно перед пунктом 10. Параграф 10.1: Изменен и переименован в параграф 13 (см. HISTORY

пункт 14) 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Model Tax

Convention”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 11: Соответствует пункту 9 в его редакции до 22 июля 2010 года. На эту дату

пункт 11 был исключен, а пункт 9 был изменен и нумерация изменена на

пункт 11 отчета под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 9 гласит:

«9. Этот параграф касается двух вопросов. Во-первых, оно вновь формулирует общепринятый принцип конвенций об избежании двойного налогообложения, согласно которому предприятие одно Государство не должно облагаться налогом в другом Государстве, если оно не осуществляет предпринимательскую деятельность в этом Государстве. другом государстве через расположенное в нем постоянное представительство. Это вряд лиЗдесь необходимо аргументировать достоинства этого принципа. Пожалуй, достаточно сказать что в международных финансовых вопросах стало общепринятым, что до тех пор, пока Предприятие одного штата создает постоянное представительство в другом государстве. не должны должным образом рассматриваться как участвующие в экономической жизни этого другого

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7государства в такой степени, что оно попадает под юрисдикцию этого другого государства.

налоговые права».

Пункт 9 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 3 Проекта 1963 г.

Конвенция, принятая Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. 17 июля 2008 г., пункт 9. в редакции до 17 июля 2008 г. был исключен, а пункт 3 проекта 1963 г. Конвенция была переименована в пункт 9 в докладе под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. При этом заголовки, предшествующие абзацу 3, были перенесены вместе с ним. C (7) Заголовок, предшествующий параграфу 3, «II. КОММЕНТАРИЙ К ПОЛОЖЕНИЯМ СТАТЬЯ» была добавлена, когда ОЭСР приняла Типовую конвенцию 1977 года. Советом 11 апреля 1977 года.

Пункт 9 в его редакции после 31 марта 1994 г. и до его исключения 17 июля 2008 г.:

читайте следующим образом: «9. Нет сомнений в том, что уклонение от уплаты налогов может практиковаться нераскрытыми лицами. отвлечение прибыли от постоянного представительства и что это может иногда нужно смотреть, но необходимо учитывать этот момент, чтобы сохранять чувство меры и иметь в виду сказанное выше. Это не так, из конечно, стремились каким-либо образом наказать за любое такое злоупотребление служебным положением или прикрыть любое обеспокоенность, тем самым уклоняясь от уплаты налогов из-за последствий, которые вытекают из обнаружение соответствующими фискальными органами. Полностью признается, что Договаривающиеся Государства должны иметь право использовать все имеющиеся в их распоряжении методы для борьбы с уклонением от уплаты налогов».

Пункт 9 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 8 Проекта 1963 г.

Конвенция, принятая Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 9 Конвенции 1963 г. Проект конвенции был переименован в пункт 10 (см. HISTORY пункта 12) и

пункт 8 проекта конвенции 1963 года был переименован в пункт 9

отчет под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятый Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 11 в его редакции после 17 июля 2008 года и до его исключения 22 июля 2010 года читать

следующим образом: «11. При упоминании части прибыли предприятия, приходящейся на к постоянному представительству, второе предложение пункта 1 напрямую относится пункту 2, в котором даны указания по определению того, какая прибыль должна составляться отнесено к постоянному представительству. Поскольку абзац 2 является частью контекста которое предложение должно быть прочитано, это предложение не должно интерпретироваться каким-либо образом это может противоречить пункту 2, например. интерпретируя это как ограничение суммы прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству на сумму прибыль предприятия в целом. Таким образом, хотя пункт 1 предусматривает, что Договаривающееся государство может облагать налогом только прибыль предприятия другого Договаривающегося государства. государства в той степени, в которой они относятся к постоянному представительству расположен в первом государстве, именно пункт 2 определяет значение фраза «прибыль, относящаяся к постоянному представительству». Другими словами, директивы пункта 2 может привести к тому, что прибыль будет отнесена к постоянному представительстве, даже если предприятие в целом никогда не приносило прибыли; и наоборот, эта директива может привести к тому, что прибыль не будет отнесена к постоянному даже несмотря на то, что предприятие в целом принесло прибыль». Параграф 11 был заменен 17 июля 2008 года, когда его нумерация была изменена на параграф 14. (см. HISTORY пункта 14), заголовок, предшествующий пункту 11, был перенесен вместе с ним и новый параграф 11 был добавлен в отчете под названием “The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 12: Соответствует пункту 10 в его редакции до 22 июля 2010 года.

даты пункт 12 был исключен, а пункт 10 был изменен и нумерация изменена на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7пункт 12 отчета под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 10 читать следующим образом:

«10. Второй принцип, отраженный во втором предложении пункт, заключается в том, что право на налогообложение Государства, в котором находится постоянное представительство находится в этом Государстве, не распространяется на прибыль, которую предприятие может получить из этого Государства. но это не относится к постоянному представительству. Это вопрос о которых исторически существовали разногласия, некоторые страны имели некоторые C (7) некоторое время назад придерживался принципа общей «силы притяжения», согласно которому доходы, такие как прочая коммерческая прибыль, дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории, полностью облагались ими налогом, если бенефициар имел постоянное представительство в нем, хотя такой доход явно не был относящийся к этому постоянному представительству. Хотя некоторые двусторонние налоги конвенции включают ограниченное правило против уклонения от уплаты налогов, основанное на ограниченной силе подход привлечения, который применяется только к прибыли бизнеса, полученной от деятельности аналогично тем, которые осуществляются постоянным представительством, общая сила Описанный выше подход к привлечению в настоящее время отвергнут в международном налоговом законодательстве. договорная практика. Принцип, который сейчас общепринят при двойном налогообложении конвенций основано на том мнении, что при налогообложении прибыли, которую иностранное предприятие происходит из конкретной страны, налоговые органы этой страны должны обратить внимание на

отдельные источники прибыли, которые предприятие получает из своей страны и должен применяться к каждому тесту постоянного представительства, с учетом возможных применение других статей Конвенции. Это решение позволяет упростить и более эффективное налоговое администрирование и соблюдение требований, а также более тесно адаптировано к способ, которым обычно ведется бизнес. Организация современного бизнес очень сложный. В каждой из них имеется значительное количество компаний. которая занимается самой разнообразной деятельностью и занимается бизнесом широко распространен во многих странах. Компания может создать постоянное представительство в другой стране, через которую оно осуществляет производственную деятельность, в то время как разные части одной и той же компании продают разные товары или производят разные товары другую страну через независимых агентов. Эта компания может иметь совершенно веские коммерческие причины для этого: они могут быть основаны, например, на историческую структуру своего бизнеса или коммерческое удобство. Если страна в в котором находится постоянное представительство, хотел зайти так далеко, что попытался определять и облагать налогом элемент прибыли каждой из осуществляемых операций. через независимых агентов с целью объединения этой прибыли с прибылью постоянного представительства, такой подход серьезно помешал бы обычной коммерческой деятельности и противоречило бы целям Конвенция». Параграф 10 был заменен 17 июля 2008 года, когда он был исключен и введен новый параграф 10 был добавлен отчетом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 года пункт 10 гласил: «10. По причинам, изложенным выше, считается, что аргумент о том, что решение пропагандируемые, могут привести к более широкому уклонению от уплаты налогов иностранными предприятиями, должны не придавать излишнего веса. Гораздо большее значение придается желательности как можно меньше вмешиваясь в существующую организацию бизнеса и воздерживаться от предъявления требований о предоставлении информации иностранным предприятиям, которые являются неоправданно обременительными».

Пункт 10 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 9 Закона 1963 г.

Проект конвенции, принятый Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. 23 июля 1992 г.

пункт 10 Типовой конвенции 1977 года был переименован в пункт 11.

(см. HISTORY параграфа 14), вместе с ним был перенесен заголовок, предшествующий параграфу 10.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7и пункт 9 проекта конвенции 1963 года был переименован в пункт 10,

отчет под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятый ОЭСР Советом 23 июля 1992 года.

Пункт 12 в его редакции после 17 июля 2008 года и до его исключения 22 июля 2010 года читать

следующим образом: «12. Однако очевидно, что Договаривающееся государство предприятия заинтересовано в директива параграфа 2 правильно применяется государством, где находится постоянное представительство. Поскольку эта директива применима к обоим С (7) Договаривающихся государств, государство предприятия должно в соответствии со статьей 23: устранить двойное налогообложение прибыли, надлежащим образом относящейся к постоянным представительстве. Другими словами, если государство, в котором находится постоянное представительство обнаружены попытки обложить налогом прибыль, не относящуюся к постоянному предприятия в соответствии со статьей 7, это может привести к двойному налогообложению прибыли, которая должны должным образом облагаться налогом только в государстве предприятия». Параграф 12 был заменен 17 июля 2008 года, когда его нумерация была изменена на параграф 16. (см. HISTORY параграфа 16), а новый параграф 12 был добавлен в отчете, озаглавленном “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 12.1: Изменен и переименован в параграф 19 (см. HISTORY

пункт 19) 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Model Tax

Convention”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 12.2: Удален 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После

31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 12.2 гласит: «12.2 В этом отношении следует также отметить, что принцип, изложенный в на пункт 2 распространяются положения, содержащиеся в пункте 3, особенно если касается режима платежей, которые под названием процентов, роялти, и т. д. производятся постоянным представительством своему головному офису за деньги переданные взаймы или патентные права, переданные последним постоянному представительству (ср. пункты 17.1 и далее. ниже)». Параграф 12.2 был добавлен 31 марта 1994 года в отчете, озаглавленном «Обновление 1994 года к Типовая налоговая конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 года на основе предыдущего отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принято Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Параграф 13: Заменен 22 июля 2010 года, когда в параграф 13 были внесены поправки и нумерация изменена на параграф 14 (см. HISTORY параграфа 14) и новый параграф 13. было добавлено в отчете под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. Параграф 14: Изменено 21 ноября 2017 года отчетом под названием “The 2017 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 14 читать: следующим образом: «14. Цель пункта 1 состоит в том, чтобы ограничить право одного Договаривающегося государства на облагать налогом прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. пункт не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих собственных резидентов. в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутреннем законодательстве, даже хотя такой налог, взимаемый с этих резидентов, может быть рассчитан со ссылкой на часть прибыли предприятия, которое является резидентом другого Договаривающегося государства это связано с участием этих жителей в этом предприятии. Налог, взимаемый таким образом государством на своих резидентов не уменьшает прибыль предприятия другом государстве, и поэтому нельзя сказать, что они взимались с такой прибыли (см.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7также пункт 23 Комментария к статье 1 и пункты 37–39

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10)».

Пункт 14 в том виде, в каком он был до 22 июля 2010 года, соответствовал пункту 13. На эту дату

пункт 14 был исключен, а пункт 13 был изменен и нумерация изменена на

пункт 14 отчета под названием “The 2010 Update to the Модельная налоговая конвенция”,

принят Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. В то же время заголовок, предшествующий

пункт 14 перенесен непосредственно перед пунктом 15. После 17 июля 2008 г. и

до 22 июля 2010 года пункт 13 гласит: С (7) «13. Целью пункта 1 является установление ограничений права одного Договаривающееся государство облагает налогом коммерческую прибыль предприятий другого Договаривающегося государства. Государство. Этот пункт не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом свои собственные резиденты в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях, содержащимися в его внутреннем законодательстве даже несмотря на то, что такой налог, взимаемый с этих резидентов, может быть рассчитан по ссылке на часть прибыли предприятия, являющегося резидентом другой Договаривающейся стороны Укажите, что связано с участием этих жителей в этом предприятии. Налог так взимаемый государством со своих резидентов, не уменьшает прибыль предприятия другого государства и, следовательно, нельзя сказать, что они были взиманы с таких прибыли (см. также пункт 23 Комментария к статье 1 и пункты 37 к 39 Комментария к статье 10).»

Пункт 13 в его редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 10.1. Вкл.

17 июля 2008 года пункт 13 исключен, а в пункт 10.1 внесены изменения и нумерация изменена на пункт 13 в отчете под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 года пункт 10.1 гласит: «10.1 Цель пункта 1 состоит в том, чтобы установить ограничения права одного Договаривающееся государство облагает налогом коммерческую прибыль предприятий, являющихся резидентами другое Договаривающееся государство. Этот пункт не ограничивает право Договаривающегося Государство облагает налогом своих резидентов в соответствии с положениями о контролируемых иностранных компаниях в своем внутреннем законодательстве, даже несмотря на то, что такой налог, взимаемый с этих резидентов, может быть рассчитывается исходя из части прибыли предприятия, являющегося резидентом другого Договаривающегося государства, что связано с участием этих резидентов в это предприятие. Налог, взимаемый таким образом государством со своих резидентов, не уменьшает прибыли предприятия другого государства и, следовательно, нельзя сказать, что он имеет взимались с такой прибыли (см. также пункт 23 Комментария к статье 1 и пункты 37–39 Комментария к статье 10).» Параграф 10.1 был добавлен 28 января 2003 г. в отчете под названием “The 2002 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Параграф 13 в его редакции до 17 июля 2008 г. был удален в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 13 гласил: «13. Даже если постоянное представительство может предоставить подробные отчеты целью которого является показать прибыль, возникающую в результате его деятельности, оно все равно может быть необходимо, чтобы налоговые органы соответствующей страны исправили эти счета в соответствии с принципом «вытянутой руки» (см. пункт 2 выше). Корректировка такого рода может потребоваться, например, потому, что товары были выставляются счета-фактуры от головного офиса постоянному представительству по ценам,

которые не соответствует этому принципу, и прибыль, таким образом, была отвлечена отпостоянного представительства в головной офис или наоборот».

Пункт 13 в том виде, в котором он существовал до 31 марта 1994 года, был заменен, когда он был исключен, и

новый параграф 13 был добавлен в отчете, озаглавленном «Обновление Типовой налоговой декларации 1994 года». Конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основании Приложения III. другого отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments”

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7(принято Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). После 23 июля 1992 г. и

до 31 марта 1994 года пункт 13 гласил: «13. Даже если постоянное представительство может предоставить надлежащую отчетность целью которого является показать прибыль, возникающую в результате его деятельности, оно все равно может быть необходимо, чтобы налоговые органы соответствующей страны исправили эти счета в соответствии с общей директивой, изложенной в пункте 2. Корректировка такого рода может потребоваться, например, потому, что товары были выставляются счета-фактуры от головного офиса постоянному представительству по ценам, которые не соответствует этой директиве, и таким образом прибыль была перенаправлена из C (7) постоянного представительства в головной офис или наоборот».

Пункт 13 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 12 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 13 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на пункт 14 (см. HISTORY пункта 14 (ниже)) и пункт 12 Типовая конвенция 1977 года была переименована в пункт 13 в докладе, озаглавленном “The Revision of the Модельная конвенция”, принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 12 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 11 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. Параграф 12 проекта конвенции 1963 года (принятой ОЭСР) Советом от 30 июля 1963 года), был изменен и нумерация изменена на пункт 13 (см. HISTORY пункта 14 (ниже)) и пункта 11 Проекта конвенции 1963 года был нумерация была изменена на пункт 12, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Совет ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 14 в его редакции после 17 июля 2008 года и до его исключения 22 июля 2010 года читать

следующим образом: «14. Этот пункт содержит центральную директиву, согласно которой присвоение Предполагается, что прибыль постоянного представительства будет основана. Абзац включает точку зрения, что прибыль, которую следует отнести к постоянному предприятиями являются те, которые это постоянное представительство создало бы, если бы: вместо того, чтобы иметь дело с остальной частью предприятия, оно имело дело с совершенно отдельное предприятие в условиях и по ценам, преобладающим в обычный рынок. Это соответствует «принципу вытянутой руки», обсуждаемому в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9. Обычно определяемая таким образом прибыль будет одинаковой.

прибыли, которые, как можно было бы ожидать, будут определяться обычными процессами производства товаров бухгалтерский учет».

Пункт 14 в его редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 11.

17 июля 2008 г. пункт 14 исключен, пункт 11 изменен и нумерация изменена. поскольку параграф 14 и заголовок, предшествующий параграфу 11, были перенесены вместе с ним, отчет под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый ОЭСР Советом 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11 гласил: следующим образом: «11. Этот пункт содержит центральную директиву, согласно которой распределение Предполагается, что прибыль постоянного представительства будет основана. Абзац включает точку зрения, которая обычно содержится в двусторонних конвенциях, о том, что прибылью, относимой к постоянному представительству, является та прибыль, которая Постоянное представительство сделало бы это, если бы вместо того, чтобы иметь дело со своим главой офисе, оно имело дело с совершенно отдельным предприятием в условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Это соответствует «руке принцип длины», обсуждаемый в комментарии к статье 9. Обычно Определенная таким образом прибыль будет той же самой прибылью, которую можно было бы ожидать получить определяется обычными процессами хорошего бухгалтерского учета. Рука Принцип длины также распространяется на распределение прибыли, которую постоянный представительстве может возникнуть в результате операций с другими постоянными представительствами предприятия; но Договаривающиеся государства, которые считают, что существующие

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7этот пункт фактически не распространяется на эти более общие сделки, которые могут в своих

двусторонние переговоры, согласовать более подробные положения или внести поправки

пункт 2 изложить в следующей редакции:

«С учетом положений пункта 3, если предприятие Договаривающегося государства Государство осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через постоянное представительство. расположенное там предприятие, в каждом Договаривающемся государстве будут отнести этому постоянному представительству прибыль, которую оно могло бы получить ожидалось бы, если бы это было отдельное и независимое предприятие, занимающееся С (7) та же или аналогичная деятельность в тех же или аналогичных условиях».

Пункт 11 в его редакции до 31 марта 1994 года был заменен после его исключения, а

новый параграф 11 был добавлен в отчете, озаглавленном «Обновление Типовой налоговой декларации 1994 года». Конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 года на основании Приложения III. другого отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). После 23 июля 1992 года и до 31 марта 1994 г., пункт 11 гласил: «11. Этот параграф содержит центральную директиву, согласно которой распределение Предполагается, что прибыль постоянного представительства будет основана. Абзац включает точку зрения, которая обычно содержится в двусторонних конвенциях, о том, что прибылью, относимой к постоянному представительству, является та прибыль, которая Постоянное представительство сделало бы это, если бы вместо того, чтобы иметь дело со своим главой офисе, оно имело дело с совершенно отдельным предприятием в условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Обычно это одно и то же прибыли, которые, как можно было бы ожидать, будут определяться обычными процессами производства товаров бухгалтерский учет бизнеса. Этот принцип также распространяется на распределение прибыли, которая постоянное представительство может возникать в результате операций с другими постоянными представительствя предприятия и с дочерними компаниями и их постоянные представительства; но Договаривающиеся государства, которые считают, что существующий параграф фактически не распространяется на эти более общие операции, которые могут в в ходе двусторонних переговоров согласовать более подробные положения».

Пункт 11 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 10 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 11 Типовой конвенции 1977 года был изменен и переименован в пункт 12 (см. HISTORY пункта 16), пункт 10 Типовой конвенции 1977 года был переименован в пункт 11, а заголовок

предшествующий пункт 10 был перемещен вместе с ним, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. (принятой Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.) включал первые три предложения пункта 10 в том виде, в каком они содержались в Проекте конвенции 1963 г. Пункт 10 был изменен и разделен между пунктами 10 и 11 при принятии Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Этот пункт содержит основное указание, на котором должно основываться распределение прибыли постоянному представительству (ПП). Пункт включает точку зрения, которая обычно содержится в двусторонних конвенциях, заключенных после войны, согласно которой прибыль, подлежащая отнесению к постоянному представительству (ПП), представляет собой ту прибыль, которую это постоянное представительство (ПП) получило бы, если бы вместо взаимодействия со своим головным офисом оно взаимодействовало с полностью отдельным предприятием на условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Обычно это была бы та же прибыль, которая, как ожидалось, была бы получена в результате обычных процессов надлежащего коммерческого учета. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства (ПП), которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо управляемая коммерческая организация обычно

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

заинтересована в знании рентабельности своих различных филиалов, будут использоваться соответствующими налоговыми органами для установления прибыли, надлежащим образом относящейся к этому представительству. В исключительных случаях отдельные счета могут отсутствовать (см. пункты 21–25 ниже). Но при наличии таких счетов они, естественно, составят отправную точку для любых процессов корректировки, если корректировка требуется для получения суммы надлежащим образом относимой прибыли. Возможно, следует подчеркнуть, что указание, содержащееся в пункте 2, не является оправданием для налоговых администраций конструировать гипотетические показатели прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они отражены в деловой документации постоянного представительства (ПП), и корректировать, если это окажется необходимым, показатели прибыли, которые эти факты генерируют.» Пункт 14 в редакции после 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 14 гласил следующее: «14. В таких случаях обычно целесообразно заменять используемые цены обычными рыночными ценами на те же или аналогичные товары, поставляемые на тех же или аналогичных условиях. Очевидно, что цена, по которой товары могут быть куплены на условиях открытого рынка, зависит от требуемого количества и периода, в течение которого они будут поставляться; такие факторы должны быть учтены при определении используемой рыночной цены на открытом рынке. Возможно, на данный момент необходимо лишь упомянуть, что иногда могут существовать вполне веские коммерческие причины для предприятия выставлять счета за свои товары по ценам ниже тех, что преобладают на обычном рынке; это может, например, быть совершенно нормальным коммерческим методом завоевания конкурентной позиции на новом рынке и не должно тогда восприниматься как доказательство попытки отвода прибыли из одной страны в другую. Трудности также могут возникнуть в случае фирменных товаров, производимых предприятием, все из которых продаются через его постоянные представительства (ПП); если в таких обстоятельствах нет рыночной цены на открытом рынке, и считается, что показатели в счетах неудовлетворительны, может потребоваться рассчитать прибыль постоянного представительства (ПП) другими методами, например, путем применения среднего соотношения валовой прибыли к обороту постоянного представительства (ПП) и затем вычитания из полученной таким образом цифры надлежащей суммы понесенных расходов. Очевидно, что

многие особые проблемы такого рода могут возникать в отдельных случаях, но общее правило всегда должно состоять в том, что прибыль, относимая к постоянному представительству (ПП), должна основываться на счетах этого представительства, поскольку имеются счета, которые отражают реальные факты ситуации. Если имеющиеся счета не отражают реальные факты, то должны быть составлены новые счета или переписаны первоначальные, и для этой цели используемые цифры будут соответствовать ценам, преобладающим на открытом рынке.» Пункт 14 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 13 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 15 (см. HISTORY пункта 21), а пункт 13 был перенумерован как пункт 14 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 12 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 15 (см. HISTORY пункта 27), а предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 12 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 12 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«12. В таких случаях обычно целесообразно заменять используемые цены обычными рыночными ценами на те же или аналогичные товары, поставляемые на тех же или аналогичных условиях. (Очевидно, что цена, по которой товары могут быть куплены на условиях открытого рынка, зависит от требуемого количества и периода, в течение которого они будут поставляться; такие факторы должны быть учтены при определении используемой рыночной цены на открытом рынке). Возможно, на данный момент необходимо лишь упомянуть, что иногда могут существовать вполне веские коммерческие причины для предприятия выставлять счета за свои товары по ценам ниже тех, что преобладают на обычном рынке; это может, например, быть совершенно нормальным коммерческим методом завоевания конкурентной позиции на новом рынке и не должно тогда восприниматься как доказательство попытки отвода прибыли из одной страны в другую. Трудности также могут возникнуть в случае фирменных товаров, производимых предприятием, все из которых продаются через его постоянные представительства (ПП); если в таких обстоятельствах нет рыночной цены на открытом рынке, и считается, что показатели в счетах неудовлетворительны, может потребоваться рассчитать прибыль постоянного представительства (ПП) другими методами, например, путем применения среднего соотношения валовой прибыли к обороту постоянного представительства (ПП) и затем вычитания из полученной таким образом цифры надлежащей суммы понесенных расходов. Очевидно, что многие особые проблемы такого рода могут возникать в отдельных случаях, но общее правило всегда должно состоять в том, что прибыль, относимая к постоянному представительству (ПП), должна основываться на счетах этого представительства, поскольку имеются счета, которые отражают реальные факты ситуации. Если имеющиеся счета не отражают реальные факты, то должны быть составлены новые счета или первоначальные переписаны, и для этой цели используемые цифры будут соответствовать ценам, преобладающим на открытом рынке.» Пункт 15: (Заменён 22 июля 2010 г.), когда пункт 15 был удален и был добавлен новый пункт 15 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 14, был перемещен непосредственно перед пунктом 15. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Пункт требует, чтобы этот принцип применялся в каждом Договаривающемся государстве. Очевидно, это не означает, что сумма, на которую предприятие будет облагаться налогом в государстве источника, за данный период времени будет точно такой же, как сумма дохода, в отношении которого другое государство должно будет предоставлять устранение двойного налогообложения в соответствии со статьями 23 A или 23 B. Различия между внутренними законами двух государств, касающиеся таких вопросов, как нормы амортизации, сроки признания дохода и ограничения на вычет определенных расходов, которые соответствуют пункту 3 настоящей Статьи, обычно приводят к различной сумме налогооблагаемого дохода в каждом государстве.» Пункт 15 был ранее заменён 17 июля 2008 г., когда он был изменен и перенумерован как пункт 21 (см. HISTORY пункта 21) и был добавлен новый пункт 15 докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 15.1: (Изменён и перенумерован как пункт 22) (см. HISTORY пункта 22) 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 15.2: (Удалён 17 июля 2008 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15.2 гласил следующее: «15.2 Еще одна существенная проблема, касающаяся передачи активов, таких как плохие кредиты, возникает в связи с международной банковской деятельностью. Долги могут передаваться в надзорных и финансовых целях от филиала к головному офису или от филиала к филиалу внутри одного банка. Такие передачи не должны признаваться, если нельзя обоснованно считать, что они осуществляются по уважительным коммерческим причинам или что они имели бы место между независимыми предприятиями, например, если они осуществляются исключительно в налоговых целях с целью максимизации налоговых льгот, доступных банку. В таких случаях не ожидалось бы, что передачи будут происходить между полностью независимыми предприятиями, и, следовательно, они не повлияли бы на сумму прибыли, которую такое независимое предприятие могло бы получить в независимых отношениях с предприятием, частью которого оно является постоянным представительством (ПП).» Пункт 15.2 был (Добавлен 31 марта 1994 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего доклада под названием «Отнесение дохода к постоянным представительствам» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 15.3: (Удалён 17 июля 2008 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15.3 гласил следующее: «15.3 Однако может существовать коммерческий рынок для передачи таких кредитов от одного банка другому, и обстоятельства внутренней передачи могут быть аналогичны тем, которые могли бы иметь место между независимыми банками. Примером такой передачи может быть случай, когда банк закрыл конкретный иностранный филиал и поэтому должен был передать соответствующие долги либо обратно в свой головной офис, либо в другой филиал. Другим примером может быть открытие нового филиала в данной стране и последующая передача ему, исключительно по коммерческим причинам, всех кредитов, ранее выданных резидентам этой страны головным офисом или другими филиалами. Любая такая передача должна рассматриваться (в той мере, в какой это признается для налоговых целей) как происходящая по рыночной стоимости задолженности на открытом рынке на дату передачи. Некоторая льгота должна быть учтена при расчете прибыли постоянного представительства (ПП), поскольку между отдельными организациями стоимость задолженности на дату передачи была бы учтена при определении цены, подлежащей взиманию, а принципы надлежащего учета требуют изменения балансовой стоимости актива для учета рыночных стоимостей (этот вопрос далее обсуждается в докладе Комитета по налоговым вопросам под названием «Отнесение дохода к постоянным представительствам»1). 1 Отнесение дохода к постоянным представительствам, воспроизведено в томе II на стр. R(13)-1.» Пункт 15.3 был (Добавлен 31 марта 1994 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего доклада под названием «Отнесение дохода к постоянным представительствам» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 15.4: (Удалён 17 июля 2008 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15.4 гласил следующее: «15.4 В случае передачи плохих кредитов, для предоставления полной, но не чрезмерной, льготы по такому убытку, важно, чтобы две соответствующие юрисдикции достигли соглашения о взаимосогласованной основе для предоставления льготы. В таких случаях следует учитывать, была ли стоимость передачи на дату внутренней передачи результатом ошибочного суждения относительно платежеспособности должника или же стоимость на эту дату отражала надлежащую оценку положения должника на тот момент. В первом случае, возможно, целесообразно для страны передающего филиала ограничить льготу фактическим убытком, понесенным банком в целом, а для принимающей страны не облагать налогом последующую кажущуюся прибыль. Однако, если кредит был передан по коммерческим причинам из одной части банка в другую и через некоторое время увеличился в стоимости, тогда передающему филиалу обычно должна быть предоставлена льгота на основе фактической стоимости на момент передачи. Ситуация несколько иная, когда получающей стороной является головной офис банка в стране-кредиторе, поскольку обычно страна-кредитор облагает банк налогом на его мировую прибыль и, следовательно, будет

предоставлять льготу со ссылкой на общий убыток, понесенный в отношении кредита между моментом его выдачи и моментом его окончательного погашения. В таком случае, передающий филиал должен получить льготу за период, в течение которого кредит находился в распоряжении этого филиала, со ссылкой на вышеуказанные принципы. Страна головного офиса затем предоставит устранение двойного налогообложения путем предоставления зачета за налог, уплаченный филиалом в принимающей стране.» Пункт 15.4 был (Добавлен 31 марта 1994 г.) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего доклада под названием «Отнесение дохода к постоянным представительствам» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 16: (Заменён 22 июля 2010 г.), когда пункт 16 был удален и был добавлен новый пункт 16 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 16 гласил следующее: «16. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства (ПП), которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо управляемая коммерческая организация обычно заинтересована в знании рентабельности своих различных филиалов, будут использоваться для установления прибыли, надлежащим образом относящейся к этому представительству. В исключительных случаях отдельные счета могут отсутствовать (ср. пункты 51–55 ниже). Но при наличии таких счетов они, естественно, составят отправную точку для любых процессов корректировки, если корректировка требуется для получения суммы прибыли, которая надлежащим образом относится к постоянному представительству (ПП) в соответствии с указанием, содержащимся в пункте 2. Возможно, следует подчеркнуть, что это указание не является оправданием для конструирования гипотетических показателей прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они отражены в деловой документации постоянного представительства (ПП), и корректировать, если это окажется необходимым, показатели прибыли, которые эти факты генерируют. Как отмечено в пункте 19 ниже и как объяснено в пункте 39 Части I Доклада «Отнесение прибыли к постоянным представительствам», однако, записи и документация должны соответствовать определенным требованиям, чтобы считаться

отражают реальные факты ситуации».

Пункт 16 в его редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 12.

17 июля 2008 года пункт 16 был переименован в пункт 27 (см. HISTORY параграф 27), заголовок, предшествующий параграфу 16, был перенесен вместе с ним и

пункт 12 был изменен и переименован в пункт 16 в докладе, озаглавленном

“The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятый Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 12 гласил: «12. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянных представительств — которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо организованное Коммерческая организация обычно заинтересована в том, чтобы знать, какова прибыльность ее различных филиалов — будут использоваться соответствующими налоговыми органами для установления прибыль, надлежащим образом относящуюся к этому предприятию. В исключительных случаях могут быть никаких отдельных счетов (см. пункты 24–28 ниже). Но где есть такие счетов, они, естественно, станут отправной точкой для любых процессов корректировка в случае, если корректировка необходима для получения надлежащего количества относительная прибыль. Вероятно, следует подчеркнуть, что директива содержала в пункте 2 не является основанием для налоговых администраций строить гипотетические цифры прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они появляются из деловых записей постоянного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7предприятия и корректировать, если окажется необходимым, показатели прибыли

которые производят эти факты». Параграф 12 был заменен 31 марта 1994 года, когда он был исключен и введен новый параграф 12 был добавлен в отчете, озаглавленном «Обновление типового налогового законодательства 1994 года». Конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта

1994 г. на основании Приложения III. другого отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принято Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 года пункт 12 гласил: C (7) «12. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянных представительствя — которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо организованное Коммерческая организация обычно заинтересована в том, чтобы знать, какова прибыльность ее различных филиалов — будут использоваться соответствующими налоговыми органами для установления прибыль, надлежащим образом относящуюся к этому предприятию. В исключительных случаях могут быть никаких отдельных счетов (см. пункты 24–28 ниже). Но где есть такие счетов, они, естественно, станут отправной точкой для любых процессов корректировка в случае, если корректировка необходима для получения надлежащего количества относительная прибыль. Вероятно, следует подчеркнуть, что директива содержала в пункте 2 не является основанием для налоговых администраций строить гипотетические цифры прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они появляются из деловых записей постоянного предприятия и корректировать, если окажется необходимым, показатели прибыли которые производят эти факты. Следует также отметить, что принцип, изложенный в п. на пункт 2 распространяются положения, содержащиеся в пункте 3, особенно если касается режима платежей, которые под названием процентов, роялти, и т. д. производятся постоянным представительством своему головному офису за деньги переданные взаймы или патентные права, переданные последним постоянному представительству (ср. пункты 17 ниже и последующие)».

Пункт 12 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 12 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 13 (см. HISTORY параграфа 14) и параграф 11 Типовая конвенция 1977 года была переименована в пункт 12 и изменена путем замены ссылка в нем на пункты 16 и с 23 по 27 путем ссылки на пункты 17 и с 24 по 28 докладом под названием “The Revision of the Модельная конвенция”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В Типовой конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г., пункт 11 гласил: «11. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянных представительствя — которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо организованное Коммерческая организация обычно заинтересована в том, чтобы знать, какова прибыльность ее различных филиалов — будут использоваться соответствующими налоговыми органами для установления прибыль, надлежащим образом относящуюся к этому предприятию. В исключительных случаях могут быть никаких отдельных счетов (см. пункты 23–27 ниже). Но где есть такие счетов, они, естественно, станут отправной точкой для любых процессов корректировка в случае, если корректировка необходима для получения надлежащего количества относительная прибыль. Вероятно, следует подчеркнуть, что директива содержала в пункте 2 не является основанием для налоговых администраций строить гипотетические цифры прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они появляются из деловых записей постоянного предприятия и корректировать, если окажется необходимым, показатели прибыли которые производят эти факты. Следует также отметить, что принцип, изложенный в п. на пункт 2 распространяются положения, содержащиеся в пункте 3, особенно еслика касается режима платежей, которые под названием процентов, роялти, и т. д. производятся постоянным представительством своему головному офису за деньги

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

переданные взаймы или патентные права, переданные последним постоянному представительству (ср. пункты 16 ниже и последующие)».

Пункт 11 Типовой конвенции 1977 года соответствовал части пункта 10

Проект конвенции 1963 года. В пункт 11 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки. и переименован в параграф 12 (см. HISTORY параграфа 14), когда Модель 1977 года Конвенция была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то же время четвертое и последующие предложения пункта 10 проекта конвенции 1963 года были включены в пункт 11 Типовой

конвенции 1977 года (см. HISTORY C (7) пункт 14). Параграф 17: Заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 17 был исключен и введен новый

пункт 17 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 года пункт 17 гласит: «17. Чтобы определить, требуется ли такая корректировка

пункт 2, необходимо будет определить прибыль, которая была бы

было бы реализовано, если бы постоянное представительство было отдельным и обособленным предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в рамках той же или аналогичной условий и вести себя совершенно независимо от остальной части предприятия. Разделы Д-2 и Д-3 части I отчета «Отнесение прибыли к постоянным представительствя описывают двухэтапный подход, с помощью которого это должно быть сделано. Такой подход позволит рассчитать прибыль, приходящуюся на все деятельность, осуществляемая через постоянное представительство, включая операции с другими независимыми предприятиями, операции со связанными предприятиями и сделки (например, внутренний перевод капитала или собственности или внутреннее предоставление услуги – см., например, пункты 31 и 32) с другими частями предприятия (в рамках второго шага, упомянутого выше), в соответствии с директивой

пункт 2».

Ранее пункт 17 был заменен 17 июля 2008 года, когда первое предложение

пункт 17 был включен в пункт 28, второй и последующие

предложения параграфа 17 были включены в параграф 29 (см. HISTORY

пункт 28), а новый пункт 17 был добавлен в отчете под названием “The 2008

Update to the Модельная налоговая конвенция”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Параграф 17.1: нумерация изменена на параграф 31 (см. HISTORY параграфа 31) на 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 17.2: нумерация изменена на пункт 32 (см. HISTORY пункта 32) на

17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 17.3: нумерация изменена на пункт 33 (см. HISTORY пункта 33) на

17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Параграф 17.4: Изменен и переименован в параграф 34 (см. HISTORY

пункт 34) 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Model Tax

Convention”, принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Параграф 17.5: нумерация изменена на параграф 35 (см. HISTORY параграфа 35) на 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Параграф 17.6: нумерация изменена на параграф 36 (см. HISTORY параграфа 36) на 17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7Параграф 17.7: нумерация изменена на параграф 37 (см. HISTORY параграфа 37) на

17 июля 2008 г. в отчете под названием “The 2008 Update to the Модельная налоговая конвенция”, принят Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. Параграф 18: Заменен 22 июля 2010 года, когда параграф 18 был исключен и введен новый

пункт 18 был добавлен отчетом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 18 гласит:

18. Первый шаг этого подхода требует определения мероприятий C (7) осуществляется через постоянное представительство. Это должно быть сделано через функциональный и фактический анализ (руководство содержится в Руководстве по трансфертному ценообразованию). для многонациональных предприятий и налоговых администраций). В рамках этого первого шага экономически значимые виды деятельности и обязанности осуществляемые через постоянное представительство, будут идентифицированы. Этот анализ должны, насколько это уместно, учитывать деятельность и обязанности осуществляется через постоянное представительство в контексте деятельности и обязанности, принимаемые на себя предприятием в целом, особенно те, которые части предприятия, которые участвуют в отношениях с постоянным представительством. На втором этапе этого подхода вознаграждение за любые такие сделки будет определяться путем применения по аналогии принципов, разработанных для применения принципа «вытянутой руки» между ассоциированными предприятиями (эти принципы сформулированы в «Руководстве по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговой политики». администрации) со ссылкой на выполняемые функции, используемые активы и риски. принимается предприятием через постоянное представительство и через остальная часть предприятия. 1 Первоначальная версия этого отчета была одобрена Советом ОЭСР 27 июня 1995 г. Опубликовано в виде отрывных листов как Руководство по трансфертному ценообразованию для Многонациональные предприятия и налоговые администрации, ОЭСР, Париж, 1995 г.». Ранее пункт 18 был заменен 17 июля 2008 года, когда он был исключен и появился новый параграф 18 был добавлен отчетом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 года пункт 18 гласил: «18. Особые соображения применяются к платежам, которые под видом процентов предоставляются головному офису его постоянным представительством в отношении кредитов сделанное первыми второму. В таком случае главный вопрос не столько следует ли признавать отношения должника и кредитора в рамках одного и того же юридического организации относительно того, следует ли взимать независимые процентные ставки. Это потому, что:

— с юридической точки зрения перевод капитала под выплату процентов и обязательство полностью погасить долг в установленный срок на самом деле является формальным актом. несовместимо с истинной правовой природой постоянного представительства;

— с экономической точки зрения внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться быть несуществующим, поскольку, если предприятие основано исключительно или преимущественно на акционерном капитале, финансируется, ему не должно быть разрешено вычитать процентные расходы, которые он явно не пришлось платить. Хотя, по общему признанию, симметричные обвинения и доходы не исказят общую прибыль предприятия, частичные результаты могут мы будем произвольно изменены». Ранее пункт 18 был заменен 31 марта 1994 года, когда он был исключен и новый параграф 18 был добавлен в отчете, озаглавленном «Обновление Типовой налоговой декларации 1994 года». Конвенция», принятая Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основании Приложения III. другого отчета под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принято Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). После 23 июля 1992 года и до 31 марта 1994 г., пункт 18 гласил:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7«18. Первый из этих случаев касается платежей, которые под именем

проценты, роялти и т. д. передаются постоянным представительством своему головному офису в возврат денег, предоставленных взаймы, или патентных прав, переданных последним постоянному представительству. В таком случае считается, что выплаты не должны производиться. разрешены в качестве вычетов при расчете налогооблагаемой базы постоянного представительства. прибыль. Равным образом такие выплаты, осуществляемые руководителем постоянного представительства офис должен быть исключен из расчета численности постоянного представительства. налогооблагаемая прибыль. Однако признается, что к C (7) выплаты процентов, осуществляемые различными частями финансового предприятия (например, банком) друг другу по авансам и т. д. (в отличие от выделенного им капитала), ввиду тот факт, что выдача и получение авансов тесно связано с обычной деятельность таких предприятий. Кроме того, если предприятие осуществляет выплаты в размере проценты и т.д. третьему лицу, и эти выплаты частично относятся к деятельности постоянное представительство, то пропорциональная их часть, естественно, должна учитываться при расчете прибыли постоянного представительства в той мере, в какой поскольку их можно с полным основанием рассматривать как расходы, понесенные для целей постоянное представительство».

Пункт 18 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 17 Закона 1977 г.

Типовая конвенция. 23 июля 1992 года пункт 18 Типовой конвенции 1977 года был нумерация изменена на параграф 19 (см. HISTORY параграфа 19) и параграф 17 Номер Типовой конвенции 1977 года был изменен на пункт 18 в докладе, озаглавленном «The Пересмотр Типовой конвенции», принятой Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 17 Типовой конвенции 1977 года соответствовал пункту 15 Конвенции 1963 года.

Проект конвенции. В пункт 17 проекта конвенции 1963 года были внесены поправки и нумерация была изменена на параграф 19 (см. HISTORY параграфа 20), когда Модель 1977 года Конвенция была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то же время,

пункт 15 проекта конвенции 1963 года был изменен и нумерация изменена на

пункт 17 Типовой конвенции 1977 года. В проекте конвенции 1963 года (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модели 1977 г. Конвенция, пункт 15 гласит: «15. Первый из этих дел касается процентов, роялти и других подобных платежи, осуществляемые постоянным представительством своему головному офису в обмен на деньги, предоставленные взаймы, или патентные права, переданные последним постоянному представительству. В таком случае считается, что выплаты не должны производиться. разрешены в качестве вычетов при расчете налогооблагаемой базы постоянного представительства. прибыль. (Аналогичным образом такие выплаты, осуществляемые руководителем постоянного представительства офис должен быть исключен из расчета численности постоянного представительства. налогооблагаемую прибыль.) Однако признается, что к выплаты процентов, осуществляемые различными частями финансового предприятия (например, банком) друг другу по авансам и т. д. (в отличие от выделенного им капитала), ввиду того факта, что выдача и получение авансов тесно связано с обычной деятельность таких предприятий. Кроме того, если предприятие осуществляет выплаты в размере проценты и т.д. третьему лицу, и эти выплаты частично связаны с деятельностью постоянное представительство, то пропорциональная их часть, естественно, должна учитываться при расчете прибыли постоянного представительства в той мере, в какойпоскольку их можно с полным основанием рассматривать как расходы, понесенные для целей постоянное представительство». Параграф 18.1: Удален 17 июля 2008 г. отчетом под названием “The 2008 Update to the

Модельная налоговая конвенция”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После

31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 18.1 гласит: «18.1 Если долги головного офиса предприятия были использованы исключительно для финансировать свою деятельность или явно и исключительно деятельность конкретного постоянного

постоянное представительство (ПП), проблема сведется к проблеме недостаточной капитализации

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

фактического пользователя таких займов. Фактически, займы, заключенные головным офисом предприятия, обычно служат его собственным нуждам лишь в определенной степени, а остальная часть заимствованных средств предоставляет базовый капитал для его постоянных представительств (ПП)." Пункт 18.1 был добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе предыдущего отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 18.2: Удален 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 18.2 имел следующую редакцию: С (7) "18.2 Предложенный ранее в настоящем Комментарии подход, а именно прямое и косвенное распределение фактических расходов по долгу, не оказался практическим решением, в особенности потому, что он вряд ли мог быть применен единообразным образом. Также хорошо известно, что косвенное распределение общих процентных расходов или той части процентов, которая остается после определенных прямых распределений, сталкивается с практическими трудностями. Также хорошо известно, что прямое распределение общих процентных расходов может неточно отражать стоимость финансирования постоянного представительства (ПП), поскольку налогоплательщик может контролировать, где учитываются займы, и может потребоваться внести корректировки для отражения экономической реальности." Пункт 18.2 был добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе предыдущего отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 18.3: Удален 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 18.3 имел следующую редакцию: "18.3 Следовательно, большинство стран-участниц сочли, что было бы предпочтительнее найти практическое решение, которое учитывало бы структуру капитала, соответствующую как организации, так и выполняемым функциям. По этой причине запрет на вычеты по внутренним долгам и дебиторской задолженности должен продолжать применяться в целом, за исключением особых проблем банков, упомянутых ниже (этот вопрос далее обсуждается в отчетах Комитета под названиями «Присвоение дохода постоянному представительству» и «Недостаточная капитализация»)." Пункт 18.3 был добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе предыдущего отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 19: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 19 был удален и новый пункт 19 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. С 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 19 имел следующую редакцию: "19. Может возникнуть вопрос, в какой степени следует полагаться на бухгалтерские записи, если они основаны на соглашениях между головным офисом и его постоянными представительствами (или между самими постоянными представительствами). Очевидно, что такие внутренние соглашения не могут быть квалифицированы как юридически обязательные контракты. Однако в той мере, в какой торговые счета головного офиса и постоянных представительств (ПП) составляются симметрично на основе таких соглашений и эти соглашения отражают функции, выполняемые различными частями предприятия, эти торговые счета могут быть приняты налоговыми органами. Однако счета не должны рассматриваться как составленные симметрично, если только значения операций или методы присвоения прибыли или расходов

в книгах постоянного представительства (ПП) не соответствовали в точности значениям или методам присвоения в книгах головного офиса в национальной или функциональной валюте, в которой предприятие фиксировало свои операции. Кроме того, как поясняется в пункте 16, записи и документация должны соответствовать определенным требованиям, чтобы считаться отражающими реальные факты ситуации. Например, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях, которые отражают чисто искусственные договоренности вместо реальных экономических функций различных частей предприятия, эти соглашения должны быть просто проигнорированы, а счета скорректированы соответствующим образом. Одним из таких случаев было бы, если бы постоянному представительству (ПП), участвующему в продажах, по такому внутреннему соглашению была отведена роль принципала (принимающего на себя все риски и имеющего право на всю прибыль от продаж), в то время как на самом деле соответствующее постоянное представительство (ПП) было не более чем посредником или агентом (несущим ограниченные риски и имеющим право на получение лишь ограниченной доли от полученного дохода) или, наоборот, ему была отведена роль посредника или агента, когда в действительности оно было принципалом." Пункт 19 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 12.1. 17 июля 2008 г. пункт 19 был удален, а пункт 12.1 был изменён и перенумерован как пункт 19 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 12.1 имел следующую редакцию: "12.1 Это поднимает вопрос о том, в какой степени следует полагаться на такие счета, если они основаны на соглашениях между головным офисом и его постоянными представительствами (или между самими постоянными представительствами). Очевидно, что такие внутренние соглашения не могут быть квалифицированы как юридически обязательные контракты. Однако в той мере, в какой торговые счета головного офиса и постоянных представительств (ПП) составляются симметрично на основе таких соглашений и эти соглашения отражают функции, выполняемые различными частями предприятия, эти торговые счета могут быть приняты налоговыми органами. В этом отношении счета не могли рассматриваться как составленные симметрично, если только значения операций или методы присвоения прибыли или расходов в книгах постоянного представительства (ПП) не соответствовали в точности значениям или методам присвоения в книгах головного офиса в национальной или функциональной валюте, в которой предприятие фиксировало свои операции. Однако, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях, которые отражают чисто искусственные договоренности вместо реальных экономических функций различных частей предприятия, эти соглашения должны быть просто проигнорированы, а счета скорректированы соответствующим образом. Так было бы, например, если бы постоянному представительству (ПП), участвующему в продажах, по такому внутреннему соглашению была отведена роль принципала (принимающего на себя все риски и имеющего право на всю прибыль от продаж), в то время как на самом деле соответствующее постоянное представительство (ПП) было не более чем посредником или агентом (несущим ограниченные риски и имеющим право на получение лишь ограниченной доли от полученного дохода) или, наоборот, ему была отведена роль посредника или агента, когда в действительности оно было принципалом." Пункт 12.1 был добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе предыдущего отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). Пункт 19 в редакции после 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. был удален 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 19 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

"19. Однако признается, что особые соображения применяются к выплатам процентов, производимым различными частями финансового предприятия (например, банка) друг другу по авансам и т.д. (в отличие от выделенного им капитала), ввиду того, что выдача и получение авансов тесно связаны с обычной деятельностью таких предприятий. Эта проблема, а также другие проблемы, связанные с передачей финансовых активов, рассматриваются в отчете о многонациональных банковских предприятиях, включенном в публикацию ОЭСР 1984 года под

названием «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия — Три налоговых исследования». Настоящий Комментарий не отступает от позиций, выраженных в отчете по этой теме. Один вопрос, не обсуждавшийся в отчете, касается передачи долгов банкирами из одной части банка в другую; это обсуждается в пунктах 15.2–15.4 выше." C (7) Пункт 19 был заменён 31 марта 1994 г., когда он был удален и новый пункт 19 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе Приложения III другого отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). С 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 19 имел следующую редакцию: "19. Второй случай относится к выполнению вспомогательных услуг постоянным представительством (ПП) от имени его головного офиса или наоборот. Рассмотрим, например, случай крупной компании с разнообразным бизнесом, часть которого она ведет в другой стране через постоянное представительство (ПП). Кроме того, это постоянное представительство (ПП) рекламирует от имени своего головного офиса товары, которые производит это предприятие, но которыми само постоянное представительство (ПП) не занимается. Очевидно, что при расчете прибыли постоянного представительства (ПП) для целей налогообложения прибыль должна быть увеличена на сумму расходов, которые оно понесло от имени головного офиса (если, конечно, такая корректировка уже не была произведена при составлении счетов постоянного представительства (ПП)). Фактически, если бы постоянное представительство (ПП) и его головной офис были полностью раздельными и независимыми, постоянное представительство (ПП) обычно выполняло бы услуги для головного офиса только в том случае, если бы ему была выплачена комиссия, а также возмещены фактически понесенные расходы. Поэтому необходимо решить, следует ли производить расчет на основе учета не только любых расходов, понесенных постоянным представительством (ПП) в связи с услугами, оказанными для головного офиса, но и условной комиссии, увеличивающей прибыль постоянного представительства (ПП)." Пункт 19 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 18 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 19 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20), а пункт 18 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 19 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 18 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 16 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 18 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 38), а пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 18, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 имел следующую редакцию: "16. Второй случай относится к выполнению вспомогательных услуг постоянным представительством (ПП) от имени его головного офиса (или наоборот). Рассмотрим, например, случай крупной компании с разнообразным бизнесом, часть которого она ведет в другой стране через постоянное представительство (ПП). Кроме того, это постоянное представительство (ПП) рекламирует от имени своего головного офиса товары, которые производит это предприятие, но которыми само постоянное представительство (ПП) не

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

занимается. Очевидно, что при расчете прибыли постоянного представительства (ПП) для целей налогообложения прибыль должна быть увеличена на сумму расходов, которые оно понесло от имени головного офиса (если, конечно, такая корректировка уже не была произведена при составлении счетов постоянного представительства (ПП)). Но если бы постоянное представительство (ПП) и его головной офис были полностью раздельными и независимыми, постоянное представительство (ПП) обычно выполняло бы услуги для головного офиса только в том случае, если бы ему была выплачена комиссия, а также возмещены фактически понесенные расходы. Поэтому необходимо решить, следует ли производить расчет на основе учета не только любых расходов, понесенных постоянным представительством (ПП) в связи с услугами, оказанными для головного офиса, но и условной комиссии, увеличивающей прибыль постоянного представительства (ПП)." C (7) Пункт 20: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 20 был удален и новый пункт 20 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. С 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 20 имел следующую редакцию: "20. Таким образом, можно заключить, что

бухгалтерские записи и сопутствующая документация, отвечающие вышеупомянутым требованиям, составляют полезную отправную точку для целей присвоения прибыли постоянному представительству (ПП). Налогоплательщикам рекомендуется готовить такую документацию, поскольку она может существенно уменьшить потенциал для споров. Раздел D-2 (vi) b) Части I Отчета «Присвоение прибыли постоянным представительствам» обсуждает условия, при которых налоговые администрации будут придавать силу такой документации." Пункт 20 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда он был удален и новый пункт 20 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 20 имел следующую редакцию: "20. Вышеупомянутый отчет также затрагивает вопрос присвоения капитала постоянному представительству (ПП) банка в ситуациях, когда фактические активы были переданы такому филиалу, и в ситуациях, когда они не были переданы. На практике продолжают возникать трудности из-за расхождений во мнениях стран-участниц по этим вопросам, и настоящий Комментарий может лишь подчеркнуть желательность достижения соглашения о взаимосогласованных методах решения этих проблем." Пункт 20 ранее был заменён 31 марта 1994 г., когда он был удален и новый пункт 20 был добавлен отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. на основе Приложения III другого отчета под названием «Присвоение дохода постоянным представительствам» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). С 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 20 имел следующую редакцию: "20. После рассмотрения этого вопроса, считается, что в таких обстоятельствах прибыль постоянного представительства (ПП) не должна увеличиваться за счет добавления цифры «комиссии». Хотя, с одной точки зрения, включение цифры «комиссии» в прибыль каждого постоянного представительства (ПП), которое оказало услуги не для собственных целей, в теории может рассматриваться как последовательное применение фикции отдельного предприятия, на практике это неизбежно оказалось бы чрезвычайно громоздким. Возникли бы возможности для длительных споров и, как правило, отсутствовала бы конкретная основа для определения процентной ставки, используемой при расчете суммы условной «комиссии». В подавляющем большинстве случаев счета постоянного представительства (ПП), несомненно, учитывали бы фактически понесенные расходы; другими словами, они обычно не

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

включали бы никаких зачетов по «комиссии». Если бы в качестве общего правила тест «отдельного предприятия» применялся к услугам, оказываемым постоянным представительством (ПП) от имени его головного офиса, и условная «комиссионная» прибыль должна была бы включаться в прибыль постоянного представительства (ПП), то в подавляющем большинстве случаев было бы необходимо сначала определить, как следует рассчитывать элемент «комиссии», а затем переписывать счета постоянного представительства (ПП). Соображения практического администрирования сильно выступают против такого подхода. Поэтому никакой элемент «комиссии» в таких случаях не должен включаться в прибыль постоянного представительства (ПП). Аналогично, в обратном случае, когда головной офис оказывает услуги от имени постоянного представительства (ПП), никакой элемент «комиссии» не должен вычитаться при определении прибыли постоянного представительства (ПП)." С (7) Пункт 20 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 19 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 20 Модельной конвенции 1977 года был

перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 38), а пункт 19 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 20 докладом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 19 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 17 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 19 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 39) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. Одновременно

пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 19 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 гласил следующее: «17. После тщательного рассмотрения этого вопроса считается, что в таких обстоятельствах прибыль постоянного представительства не должна увеличиваться путём добавления величины «комиссии». Хотя, согласно одной точке зрения, включение величины комиссии в прибыль каждого постоянного представительства, которое оказывало услуги не для собственных целей, могло бы рассматриваться в теории как последовательное применение фикции отдельного предприятия, на практике это неизбежно оказалось бы чрезвычайно громоздким. Возникали бы возможности для затяжных споров о проценте, подлежащем использованию при расчёте суммы условной комиссии, и обычно отсутствовала бы конкретная основа для его определения. В подавляющем большинстве случаев счета постоянного представительства, несомненно, учитывали бы фактически понесённые расходы; иными словами, они обычно не включали бы какого-либо кредита в отношении комиссии. Если бы в качестве общего правила критерий «отдельного предприятия» применялся к услугам, оказываемым постоянным представительством от имени его головного офиса, и условная «комиссионная» прибыль включалась бы в прибыль постоянного представительства, то, следовательно, в подавляющем большинстве случаев сначала пришлось бы определить, как следует рассчитывать элемент «комиссии», а затем переписывать счета постоянного представительства. Соображения практического администрирования решительно говорят против такого подхода. Поэтому в таких случаях элемент «комиссии» не должен включаться в прибыль постоянного представительства. Аналогично, в обратном случае, когда головной офис оказывает услуги от имени постоянного представительства, элемент «комиссии» не должен вычитаться при определении прибыли постоянного представительства.»

Пункт 21: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 21 был исключён и новый

пункт 21 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 21 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«21. Может иметь место реализация налогооблагаемой прибыли, когда актив, являющийся или не являющийся товарно-материальными запасами, входящий в состав предпринимательского имущества постоянного представительства, расположенного на территории государства, передаётся постоянному представительству или головному офису того же предприятия, расположенному в другом государстве. Статья 7 позволяет бывшему государству облагать налогом прибыль, считающуюся возникающей в связи с такой передачей. Такая прибыль может определяться, как указано ниже. В случаях, когда такая передача имеет место, независимо от того, является ли она постоянной, возникает вопрос о том, когда реализуется налогооблагаемая прибыль. На практике, когда такое C (7) имущество имеет существенную рыночную стоимость и, вероятно, будет отражено в балансе принимающего постоянного представительства или иной части предприятия после налогового года, в котором произошла передача, реализация налогооблагаемой прибыли, насколько это касается предприятия в целом, не обязательно произойдёт в налоговом году рассматриваемой передачи. Однако сам факт того, что имущество выходит из сферы налоговой юрисдикции, может повлечь налогообложение накопленных приростов, относящихся к этому имуществу, поскольку понятие реализации зависит от внутреннего законодательства каждой страны.»

Пункт 21 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 15. 17 июля

2008 года пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 38), а пункт 15 был изменён и перенумерован как пункт 21 докладом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention", принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После 31 марта 1994 года и до 17 июля 2008 года

пункт 15 гласил следующее:

«15. Многие государства считают, что имеет место реализация налогооблагаемой прибыли, когда актив, являющийся или не являющийся товарно-материальными запасами, входящий в состав предпринимательского имущества постоянного представительства, расположенного на их территории, передаётся постоянному представительству или головному офису того же предприятия, расположенному в другом государстве. Статья 7 позволяет таким государствам облагать налогом прибыль, считающуюся возникающей в связи с такой передачей. Такая прибыль может определяться, как указано ниже. В случаях, когда такая передача имеет место, независимо от того, является ли она постоянной, возникает вопрос о том, когда реализуется налогооблагаемая прибыль. На практике, когда такое имущество имеет существенную рыночную стоимость и, вероятно, будет отражено в балансе принимающего постоянного представительства или иной части предприятия после налогового года, в котором произошла передача, реализация налогооблагаемой прибыли, насколько это касается предприятия в целом, не обязательно произойдёт в налоговом году рассматриваемой передачи. Однако сам факт того, что имущество выходит из сферы налоговой юрисдикции, может повлечь налогообложение накопленных приростов, относящихся к этому имуществу, поскольку понятие реализации зависит от внутреннего законодательства каждой страны.»

Пункт 15 был заменён 31 марта 1994 года, когда он был исключён и новый

пункт 15 был добавлен докладом под названием "1994 Update to the Model Tax

Convention", принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года, на основе Приложения III другого доклада под названием "Attribution of Income to Permanent Establishments" (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 года). После 23 июля 1992 года и до 31 марта 1994 года пункт 15 гласил следующее: «15. Некоторые государства считают, что имеет место реализация налогооблагаемой прибыли, когда актив, иной чем товарно-материальные запасы, входящий в состав предпринимательского имущества постоянного представительства, расположенного на их территории, передаётся постоянному представительству или головному офису того же предприятия, расположенному в другом государстве. Статья 7 позволяет таким государствам облагать налогом прибыль, считающуюся возникающей в связи с такой передачей. Такая прибыль может определяться, как указано в пунктах 11–14 выше.»

Пункт 15 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 14 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункт 15 Модельной конвенции 1977 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 27), заголовок, предшествующий пункту 15, был перенесён вместе с ним, а пункт 14 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 15 и изменён путём замены содержавшейся в нём ссылки на «пункты 10–13» ссылкой на «пункты 11–14» докладом под названием "The Revision of the Model Convention", принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 14 гласил следующее: «14. Некоторые государства считают, что имеет место реализация налогооблагаемой прибыли, когда актив, иной чем товарно-материальные запасы, входящий в состав предпринимательского имущества постоянного представительства, расположенного на их территории, передаётся постоянному представительству или головному офису того же C (7) предприятия, расположенному в другом государстве. Статья 7 позволяет таким государствам облагать налогом прибыль, считающуюся возникающей в связи с такой передачей. Такая прибыль может определяться, как указано в пунктах 10–13 выше.»

Пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то время

пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 16 (см. историю пункта 28), и был добавлен новый пункт 14.

Пункт 22: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 22 был исключён и новый

пункт 22 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 22 гласил следующее: «22. Если страны, в которых действуют постоянные представительства, облагают налогом прибыль, возникающую от внутренней передачи, сразу же при её совершении, даже когда эта прибыль фактически не реализуется до последующего коммерческого года, неизбежно возникнет временной лаг между моментом уплаты налога за рубежом и моментом, когда он может быть учтён в стране, где расположен головной офис предприятия. Серьёзная проблема присуща этому временному лагу, особенно когда постоянное представительство передаёт основные средства или — в случае его ликвидации — весь свой запас эксплуатационного оборудования какой-либо иной части предприятия, частью которого оно является. В таких случаях стране головного офиса надлежит искать в каждом конкретном случае двустороннее решение со страной выбытия, где существует серьёзный риск чрезмерного налогообложения.»

Пункт 22 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 15.1. 17 июля

2008 года пункт 22 был изменён и перенумерован как пункт 39 (см. историю пункта 39), а пункт 15.1 был перенумерован как пункт 22 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 15.1 был добавлен 31 марта 1994 года докладом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года, на основе предыдущего доклада под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 года).

Пункт 23: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 23 был исключён и новый

пункт 23 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 23 гласил следующее: «23. Пункт 3 статьи 5 устанавливает специальное правило для постоянного места деятельности, являющегося строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. Такое постоянное место деятельности является постоянным представительством только если оно существует более двенадцати месяцев. Опыт показал, что эти виды постоянных представительств могут порождать особые проблемы при отнесении к ним дохода по статье 7.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 23 ранее был заменён 17 июля 2008 года, когда он был перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 40) и был добавлен новый пункт 23 докладом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 24: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 24 был исключён и новый пункт 24 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 24 гласил следующее: C (7) «24. Эти проблемы возникают главным образом тогда, когда товары предоставляются или услуги оказываются другими частями предприятия или связанной стороной в связи со строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. Хотя эти проблемы могут возникать в отношении любого постоянного представительства, они особенно остры для строительных площадок и строительных или монтажных проектов. В этих обстоятельствах необходимо уделять пристальное внимание общему принципу, согласно которому доход относится к постоянному представительству только тогда, когда он является результатом деятельности, осуществляемой предприятием через это постоянное представительство.»

Пункт 24 ранее был заменён 17 июля 2008 года, когда он был изменён и

перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51) и был добавлен новый

пункт 24 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 25: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 25 был исключён и новый пункт 25 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 25 гласил следующее: «25. Например, если такие товары поставляются другими частями предприятия, прибыль, возникающая от этой поставки, не является результатом деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, и не относится к нему. Аналогично, прибыль, возникающая от оказания услуг (таких как планирование, проектирование, составление чертежей или предоставление технических консультаций) частями предприятия, действующими за пределами государства, в котором расположено постоянное представительство, не является результатом деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, и не относится к нему.»

Пункт 25 ранее был заменён 17 июля 2008 года, когда он был перенумерован как пункт 52 (см. историю пункта 52), заголовок, предшествующий пункту 25, был

перенесён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 25 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 26: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 26 был исключён и новый

пункт 26 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 26 гласил следующее: «26. Если в соответствии с пунктом 5 статьи 5 постоянное представительство предприятия одного Договаривающегося государства считается существующим в другом Договаривающемся государстве по причине деятельности так называемого зависимого агента (см. пункт 32 Комментария к статье 5), те же принципы, которые используются для отнесения прибыли к иным видам постоянных представительств, будут применяться для отнесения прибыли к этому предполагаемому постоянному представительству. В качестве первого шага деятельность, которую зависимый агент осуществляет для предприятия, будет определена посредством функционального и фактического анализа, который установит функции, выполняемые зависимым агентом как за свой собственный счёт, так и от имени предприятия. Зависимый агент и предприятие, от имени которого он действует, составляют двух отдельных потенциальных налогоплательщиков. С одной стороны, зависимый агент будет получать собственный доход или прибыль от деятельности, которую он осуществляет за свой собственный счёт для предприятия; если

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

агент сам является резидентом любого из Договаривающихся государств, положения Конвенции (включая статью 9, если этот агент является предприятием, ассоциированным с предприятием, от имени которого он действует) будут иметь значение для налогообложения такого дохода или прибыли. С другой стороны, предполагаемому постоянному представительству предприятия будут отнесены активы и риски предприятия, связанные с функциями, выполняемыми зависимым агентом от имени этого предприятия (т.е. деятельностью, которую зависимый агент осуществляет для этого предприятия), вместе с достаточным капиталом для поддержки этих активов и рисков. Затем прибыль будет отнесена к предполагаемому постоянному представительству на основе этих активов, рисков и C (7) капитала; эта прибыль будет отдельной от дохода или прибыли, которые надлежащим образом относятся к самому зависимому агенту, и не будет включать их (см. раздел D-5 части I доклада Attribution of Profits to Permanent Establishments).»

Пункт 26 ранее был заменён 17 июля 2008 года, когда он был перенумерован как

пункт 53 (см. историю пункта 53) и был добавлен новый пункт 26 докладом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 27: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 27 был исключён и новый

пункт 27 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 27, был перенесён непосредственно перед пунктом 44. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 27 гласил следующее: «27. Настоящий пункт разъясняет в отношении расходов постоянного

постоянного представительства, общее указание, изложенное в пункте 2. Этот пункт особо признаёт, что при расчёте прибыли постоянного представительства должен быть произведён учёт расходов, независимо от места их возникновения, понесённых для целей постоянного представительства. Очевидно, что в некоторых случаях будет необходимо оценить или рассчитать обычными средствами сумму расходов, подлежащих учёту. Например, в случае общих административных расходов, понесённых в головном офисе предприятия, может быть целесообразно учесть пропорциональную часть, основанную на соотношении, которое оборот постоянного представительства (или, возможно, валовая прибыль) составляет к обороту предприятия в целом. При этом считается, что сумма расходов, подлежащих учёту как понесённых

для целей постоянного представительства, должна быть фактически понесённой суммой. Вычет, разрешённый постоянному представительству в отношении любых расходов предприятия, отнесённых к нему, не зависит от фактического возмещения таких расходов постоянным представительством».

Пункт 27 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 16. 17 июля

2008 года пункт 27 был перенумерован в пункт 54 (см. HISTORY пункта 54), пункт 16 был перенумерован в пункт 27, а заголовок, предшествующий пункту 16, был перенесён вместе с ним докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 16 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 15 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункт 16 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 17 (см. HISTORY пункта 28), пункт 15 был перенумерован в пункт 16, а заголовок, предшествующий пункту 15, был перенесён вместе с ним докладом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 15 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 13 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 17 (см. HISTORY пункта 18), а пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 15, когда Модельная конвенция 1977 года

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то же время заголовок, предшествующий пункту 13 Проекта конвенции 1963 года, был перенесён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 13 гласил следующее: «13. Этот пункт уточняет в отношении расходов постоянного представительства общее указание, изложенное в пункте 2. Ценно включить пункт 3 хотя бы ради устранения сомнений. Этот пункт особо признаёт, что при расчёте прибыли постоянного представительства С (7) должен быть произведён учёт расходов, независимо от места их возникновения, понесённых для целей постоянного представительства. Очевидно, что в некоторых случаях будет необходимо оценить или рассчитать обычными средствами сумму расходов, подлежащих учёту. Например, в случае общих административных расходов, понесённых в головном офисе предприятия, может быть целесообразно учесть пропорциональную часть, основанную на соотношении, которое оборот постоянного представительства (или, возможно, валовая прибыль) составляет к обороту предприятия в целом. При этом считается, что сумма расходов, подлежащих учёту как понесённых для целей постоянного представительства, должна быть фактически понесённой суммой».

Пункт 28: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 28 был исключён и новый

пункт 28 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 28 гласил следующее: «28. Иногда высказывалось мнение, что необходимость согласования пунктов 2 и 3 создаёт практические трудности, поскольку пункт 2 требовал, чтобы цены между постоянным представительством и головным офисом обычно устанавливались на условиях «вытянутой руки», давая передающей структуре тот тип прибыли, который она могла бы ожидать получить, если бы имела дело с независимым предприятием, тогда как формулировка пункта 3 предполагала, что вычет расходов, понесённых для целей постоянных представительств, должен быть фактической стоимостью этих расходов, обычно без добавления какого-либо элемента прибыли».

Пункт 28 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал первому предложению

пункта 17. 17 июля 2008 года пункт 28 был перенумерован в пункт 55 (см. HISTORY пункта 55), первое предложение пункта 17 было включено в

пункт 28, а второе и последующие предложения пункта 17 были

включены в пункт 29 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После 31 марта 1994 года и до 17 июля 2008 года пункт 17 гласил следующее: «17. Иногда высказывалось мнение, что необходимость согласования пунктов 2 и 3 создаёт практические трудности, поскольку пункт 2 требовал, чтобы цены между постоянным представительством и головным офисом обычно устанавливались на условиях «вытянутой руки», давая передающей структуре тот тип прибыли, который она могла бы ожидать получить, если бы имела дело с независимым предприятием, тогда как формулировка пункта 3 предполагала, что вычет расходов, понесённых для целей постоянных представительств, должен быть фактической стоимостью этих расходов, обычно без добавления какого-либо элемента прибыли. На самом деле, хотя применение пункта 3 может вызвать некоторые практические трудности, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и «вытянутой руки», лежащих в основе пункта 2, принципиальных различий между двумя пунктами нет.

Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного

представительства определённые расходы должны быть разрешены к вычету, тогда как пункт 2 предусматривает, что прибыль, определённая в соответствии с правилом, содержащимся в пункте 3, касающимся вычета расходов, должна быть такой, какую отдельное и самостоятельное предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в тех же

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

или аналогичных условиях, получило бы. Таким образом, хотя пункт 3 предусматривает правило, применимое для определения прибыли постоянного представительства,

пункт 2 требует, чтобы так определённая прибыль соответствовала прибыли, которую

получило бы отдельное и независимое предприятие».

Пункт 17 был заменён 31 марта 1994 года, когда он был исключён и новый

пункт 17 был добавлен докладом под названием “1994 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года, на основе Приложения III другого доклада под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 года). После 23 июля 1992 года и С (7) до 31 марта 1994 года пункт 17 гласил следующее: «17. Помимо того, что можно считать обычными расходами, существуют некоторые виды платежей между постоянными представительствами и головными офисами, которые порождают особые проблемы, и удобно рассмотреть их в этом месте. В следующих пунктах обсуждаются три конкретных случая такого рода и даются решения по ним. Разумеется, не следует делать вывод, что проблемы могут возникать только в отношении трёх видов платежей, упомянутых в этих пунктах; вполне могут существовать платежи иных видов, к которым применяются аналогичные соображения».

Пункт 17 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 16 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункт 17 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 18 (см. HISTORY пункта 18), а пункт 16 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 17 докладом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 16 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 14 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 18 (см. HISTORY пункта 19), а пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 16, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 14 гласил следующее: «14. Помимо того, что можно считать обычными расходами, существуют некоторые виды платежей между постоянными представительствами и головными офисами, которые порождают особые проблемы, и удобно рассмотреть их в этом месте. В следующих пяти пунктах обсуждаются три конкретных случая такого рода и даются решения по ним. Разумеется, не следует делать вывод, что проблемы могут возникать только в отношении трёх видов платежей, упомянутых в этих пунктах; вполне могут существовать платежи иных видов, к которым применяются аналогичные соображения».

Пункт 29: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 29 был исключён и новый

пункт 29 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 29 гласил следующее: «29. На самом деле, хотя применение пункта 3 может вызвать некоторые практические трудности, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и «вытянутой руки», лежащих в основе пункта 2, принципиальных различий между двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства определённые расходы должны быть разрешены к вычету, тогда как

пункт 2 предусматривает, что прибыль, определённая в соответствии с правилом,

содержащимся в пункте 3, касающимся вычета расходов, должна быть такой, какую отдельное и самостоятельное предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в тех же или аналогичных условиях, получило бы. Таким образом, хотя пункт 3 предусматривает правило, применимое для определения прибыли постоянного представительства, пункт 2 требует, чтобы так определённая прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное и независимое предприятие».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 29 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал второму и последующим

предложениям пункта 17. 17 июля 2008 года пункт 29 был перенумерован в

пункт 56 (см. HISTORY пункта 56), заголовок, предшествующий пункту 29, был

перенесён вместе с ним, а второе и последующие предложения пункта 17 были включены в пункт 29 (см. HISTORY пункта 17 в истории пункта 28) докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 30: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 30 был исключён и новый

C (7) пункт 30 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 30 гласил следующее: «30. Кроме того, пункт 3 лишь определяет, какие расходы должны быть отнесены к постоянному представительству для целей определения прибыли, относящейся к этому постоянному представительству. Он не решает вопрос о том, являются ли эти расходы, после их отнесения, вычитаемыми при расчёте налогооблагаемого дохода постоянного представительства, поскольку условия вычитаемости расходов определяются внутренним законодательством с учётом правил статьи 24 о недискриминации (в частности, пунктов 3 и 4 этой статьи)».

Пункт 30 ранее был заменён 17 июля 2008 года, когда он был перенумерован в пункт 57 (см. HISTORY пункта 57) и был добавлен новый пункт 30 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 31: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 31 был исключён и новый пункт 31 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 31 гласил следующее: «31. При применении этих принципов к практическому определению прибыли постоянного представительства может возникнуть вопрос о том, действительно ли конкретные затраты, понесённые предприятием, можно считать расходами, понесёнными для целей постоянного представительства, принимая во внимание принципы отдельного и независимого предприятия пункта 2. Хотя в целом независимые предприятия в своих взаимоотношениях будут стремиться получить прибыль и, при передаче имущества или предоставлении услуг друг другу, будут взимать такие цены, которые мог бы выдержать открытый рынок, тем не менее существуют также обстоятельства, когда нельзя считать, что конкретное имущество или услуга были бы получены от независимого предприятия, или когда независимые предприятия могут договориться разделить между собой расходы на какую-либо деятельность, осуществляемую совместно в их взаимных интересах. В этих конкретных обстоятельствах может быть целесообразно рассматривать любые соответствующие затраты, понесённые предприятием, как расходы, понесённые для постоянного представительства. Трудность возникает в проведении различия между этими обстоятельствами и случаями, когда затраты, понесённые предприятием, не должны рассматриваться как расходы постоянного представительства, а соответствующее имущество или услуга должны рассматриваться, на основе принципа отдельных и независимых предприятий, как переданные между головным офисом и постоянным представительством по цене, включающей элемент прибыли. Вопрос должен заключаться в том, является ли внутренняя передача имущества и услуг, будь то временная или окончательная, такого же рода, как те, которые предприятие в ходе своей обычной деятельности взимало бы с третьей стороны по цене «вытянутой руки», т.е. обычно включая в цену продажи соответствующую прибыль».

Пункт 31 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 17.1.

17 июля 2008 года пункт 31 был перенумерован в пункт 58 (см. HISTORY

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

пункта 58), заголовок, предшествующий пункту 31, был перенесён вместе с ним, и **пункт 17.1 был перенумерован в пункт 31 докладом под названием “The 2008** Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 17.1 был добавлен 31 марта 1994 года докладом под названием “1994 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года, на основе предыдущего доклада под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 года).

Пункт 32: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 32 был исключён и новый

пункт 32 был добавлен докладом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 32 гласил следующее: «32. С одной стороны, ответ на этот вопрос будет утвердительным, если расходы первоначально понесены при выполнении функции, непосредственная цель которой состоит в продаже конкретного товара или услуги и получении прибыли через постоянное представительство. С другой стороны, ответ будет отрицательным, если на основе фактов и обстоятельств конкретного случая окажется, что расходы первоначально понесены при выполнении функции, существенная цель которой состоит в рационализации общих затрат предприятия или в общем увеличении его продаж.1 1 Внутренние передачи финансовых активов, которые имеют первостепенное значение для банков и других финансовых учреждений, поднимают специфические вопросы, рассмотренные в Частях II и III Отчёта Attribution of Profits to Permanent Establishments».

Пункт 32 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 17.2.

17 июля 2008 года пункт 32 был перенумерован в пункт 59 (см. HISTORY пункта 71), а заголовок, предшествующий пункту 32, был перенесён вместе с ним. В то же время пункт 17.2 был изменён путём пересмотра сноски и перенумерован в

пункт 32 докладом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После 31 марта 1994 года и до 17 июля 2008 года сноска к пункту 17.2 гласила следующее: «1 Внутренние передачи финансовых активов, которые имеют первостепенное значение для банков и других

финансовых учреждений, поднимают конкретные вопросы, которые уже рассматривались в отдельном исследовании под названием “The Taxation of Multinational Banking Enterprises” (опубликованном под названием Transfer Pricing and Multinational Enterprises — Three Taxation Issues, OECD, Paris, 1984) и которые являются предметом пунктов 19 и 20 ниже.»

Пункт 17.2 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 33: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 33 был исключён и новый

пункт 33 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Если товары поставляются для перепродажи — будь то в готовом виде либо в качестве сырья или полуфабрикатов, — то обычно целесообразно, чтобы применялись положения пункта 2 и чтобы снабжающей части предприятия относилась прибыль, измеряемая по принципам вытянутой руки. Но даже здесь могут быть исключения. Одним из примеров может служить случай, когда товары поставляются не для перепродажи, а для временного использования в предпринимательской деятельности, так что может быть целесообразно, чтобы части предприятия, совместно использующие материал, несли лишь свою долю стоимости такого материала, например в случае машин и оборудования — затраты на амортизацию, которые относятся к его использованию каждой из этих частей. Разумеется, следует помнить, что простая покупка товаров не образует постоянного представительства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

(подпункт 4 d) статьи 5), так что вопрос об отнесении прибыли в таких обстоятельствах не возникает.»

Пункт 33 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.3.

17 июля 2008 г. пункт 33 был перенумерован как пункт 60 (см. историю пункта 72), а пункт 17.3 был перенумерован как пункт 33 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 17.3 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

C (7) Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 34: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 34 был исключён и новый

пункт 34 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 34 гласил следующее: «34. В случае нематериальных прав правила, касающиеся отношений между предприятиями одной группы (например, выплата роялти или соглашения о разделении затрат), не могут применяться в отношении отношений между частями одного и того же предприятия. Действительно, может быть чрезвычайно трудно отнести «право собственности» на нематериальное право исключительно к одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы она была независимым предприятием. Поскольку существует лишь одно юридическое лицо, невозможно отнести юридическое право собственности к какой-либо конкретной части предприятия, а на практике зачастую будет трудно отнести затраты на создание исключительно к одной части предприятия. Поэтому может быть предпочтительнее рассматривать затраты на создание нематериальных прав как относящиеся ко всем частям предприятия, которые будут ими пользоваться, и как понесённые от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы целесообразно распределить между различными частями предприятия фактические затраты на создание или приобретение таких нематериальных прав, а также затраты, впоследствии понесённые в отношении этих нематериальных прав, без какой-либо наценки за прибыль или роялти. При этом налоговые органы должны учитывать тот факт, что возможные неблагоприятные последствия, вытекающие из любой деятельности в области исследований и разработок (например, ответственность, связанная с продукцией, и ущерб окружающей среде), также должны быть распределены между различными частями предприятия, что при необходимости влечёт компенсационный платёж.»

Пункт 34 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.4.

17 июля 2008 г. пункт 34 был перенумерован как пункт 61 (см. историю пункта 73), а пункт 17.4 был изменён и перенумерован как пункт 34 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 17.4 гласил следующее:

«17.4 В случае нематериальных прав правила, касающиеся отношений между предприятиями одной группы (например, выплата роялти или соглашения о разделении затрат), не могут применяться в отношении отношений между частями одного и того же предприятия. Действительно, может быть чрезвычайно трудно отнести «право собственности» на нематериальное право исключительно к одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы она была независимым предприятием. Поскольку существует лишь одно юридическое лицо, невозможно отнести юридическое право собственности к какой-либо конкретной части предприятия, а на практике зачастую будет трудно отнести затраты на создание исключительно к одной части предприятия. Поэтому может быть предпочтительнее рассматривать затраты на создание

нематериальных прав как относящиеся ко всем частям предприятия, которые будут ими пользоваться, и как понесённые от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы целесообразно распределить фактические затраты на создание таких нематериальных прав между различными частями предприятия без какой-либо наценки за прибыль или роялти. При этом налоговые органы должны учитывать тот факт, что возможные неблагоприятные последствия, вытекающие из любой деятельности в области исследований и разработок (например, ответственность, связанная с продукцией, и ущерб окружающей среде), также должны быть распределены между различными частями предприятия, что при необходимости влечёт С (7) компенсационный платёж.»

Пункт 17.4 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 35: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены слова «доход» («income») на «прибыль» («profits»)

в последнем предложении отчётом под названием “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Пункт 3 статьи 5 устанавливает специальное правило для постоянного места деятельности, являющегося строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. Такое постоянное место деятельности является постоянным представительством только в том случае, если оно существует более двенадцати месяцев. Опыт показал, что эти виды постоянных представительств могут порождать особые проблемы при отнесении к ним дохода согласно статье 7.»

Пункт 35 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был исключён и новый

пункт 35 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Сфера услуг — та область, в которой могут возникнуть трудности при определении того, следует ли в конкретном случае взимать плату за услугу между различными частями одного предприятия по её фактической стоимости или по этой стоимости плюс наценка, представляющая прибыль части предприятия, оказывающей услугу. Предпринимательская деятельность предприятия или его части может состоять в оказании таких услуг, и может существовать стандартная плата за их оказание. В таком случае обычно целесообразно взимать плату за услугу по той же ставке, которая взимается с внешнего клиента.»

Пункт 35 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.5.

17 июля 2008 г. пункт 35 был изменён и перенумерован как пункт 62 (см. историю пункта 74), а пункт 17.5 был перенумерован как пункт 35 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 17.5 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 36: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием “The 2014 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Эти проблемы возникают главным образом тогда,

когда товары предоставляются или услуги оказываются другими частями предприятия или связанной стороной в связи со строительной площадкой или строительным или монтажным проектом. Хотя эти проблемы могут возникать в отношении любого постоянного представительства, они особенно остры для строительных площадок и строительных или монтажных проектов. В этих обстоятельствах необходимо

уделять пристальное внимание общему принципу, согласно которому доход относится к постоянному представительству только тогда, когда он является результатом деятельности, осуществляемой предприятием через это постоянное представительство.»

Пункт 36 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был исключён и новый

пункт 36 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Если основной деятельностью постоянного представительства является оказание конкретных C (7) услуг предприятию, которому оно принадлежит, и если эти услуги обеспечивают реальную выгоду предприятию, а их стоимость составляет значительную часть расходов предприятия, принимающее государство может потребовать, чтобы маржа прибыли была включена в сумму затрат. Насколько это возможно, принимающее государство должно тогда стараться избегать схематических решений и опираться на стоимость этих услуг в конкретных обстоятельствах каждого случая.»

Пункт 36 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.6.

17 июля 2008 г. пункт 36 был перенумерован как пункт 63 (см. историю пункта 75), а пункт 17.6 был перенумерован как пункт 36 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 17.6 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 37: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 37 был исключён и новый

пункт 37 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 37 гласил следующее: «37. Однако чаще оказание услуг является лишь частью общей управленческой деятельности компании в целом, как, например, когда предприятие проводит общую систему обучения и работники каждой части предприятия получают от неё выгоду. В таком случае обычно целесообразно рассматривать затраты на оказание услуги как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые следует распределять на основе фактической стоимости между различными частями предприятия в той мере, в какой затраты понесены для целей этой части предприятия, без какой-либо наценки, представляющей прибыль другой части предприятия.»

Пункт 37 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.7.

17 июля 2008 г. пункт 37 был перенумерован как пункт 64 (см. историю пункта 76), а пункт 17.7 был перенумерован как пункт 37 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 17.7 был добавлен 31 марта 1994 г. отчётом под названием “1994 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе предыдущего отчёта под названием “Attribution of Income to Permanent Establishments” (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.).

Пункт 38: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 38 был исключён и новый

пункт 38 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Режим услуг, оказываемых в ходе общего управления предприятием, ставит вопрос о том, следует ли какую-либо часть общей

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

прибыли предприятия считать возникающей от осуществления хорошего управления. Рассмотрим случай компании, головной офис которой находится в одной стране, но которая осуществляет всю свою предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в другой стране. В крайнем случае вполне может оказаться, что в головном офисе проводились лишь заседания директоров, а вся иная деятельность компании, помимо чисто формальной юридической деятельности, осуществлялась в постоянном представительстве. В таком случае есть основания для мнения, что по меньшей мере часть прибыли всего предприятия возникла благодаря умелому управлению и деловой хватке директоров и что эта часть прибыли предприятия С (7) должна, следовательно, быть отнесена к стране, в которой был расположен головной офис. Если бы компанией управляло управляющее агентство, то это агентство, несомненно, взимало бы плату за свои услуги, и эта плата вполне могла бы представлять собой простое процентное участие в прибыли предприятия. Но каковы бы ни были теоретические достоинства такого подхода, практические соображения решительно против него. В указанном роде случаев расходы на управление были бы, разумеется, зачтены против прибыли постоянного представительства в соответствии с положениями пункта 3, но при рассмотрении вопроса в целом представляется, что было бы неправильно идти дальше, вычитая и учитывая некую условную величину «прибыли от управления». В случаях, идентичных крайнему случаю, упомянутому выше, при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства не следует, следовательно, принимать во внимание какую-либо условную величину, такую как прибыль от управления.»

Пункт 38 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 21.

17 июля 2008 г. пункт 38 был исключён, а пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 38 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 38, был перенесён непосредственно перед пунктом 65. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Другой случай связан с вопросом о том, следует ли какую-либо часть общей прибыли предприятия считать возникающей от осуществления хорошего управления. Рассмотрим случай компании, головной офис которой находится в одной стране, но которая осуществляет всю свою предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в другой стране. В крайнем случае вполне может оказаться, что в головном офисе проводились лишь заседания директоров и что вся иная деятельность компании, помимо чисто формальной юридической деятельности, осуществлялась в постоянном представительстве. В таком

случае есть основания полагать, что по крайней мере часть прибыли всего предприятия возникла благодаря умелому управлению и деловой хватке директоров и что часть прибыли предприятия должна, следовательно, быть отнесена к стране, в которой был расположен головной офис. Если бы компанией управляло управляющее агентство, то это агентство, несомненно, взимало бы плату за свои услуги, и эта плата вполне могла бы представлять собой простое процентное участие в прибыли предприятия. Но, опять же, каковы бы ни были теоретические достоинства такого подхода, практические соображения говорят сильно против него. В приведенном примере расходы

на управление, конечно, будут вычтены из прибыли постоянного представительства в соответствии с положениями пункта 3, но если рассматривать вопрос в целом, считается, что было бы неправильно идти дальше, вычитая и принимая во внимание какую-либо условную цифру для «прибыли от управления». В случаях, идентичных упомянутому выше крайнему случаю, при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства не следует поэтому принимать во внимание какую-либо условную цифру, такую как прибыль от управления.»

Пункт 21 был изменён 31 марта 1994 г. путём замены слов «The third» на

«Another» в начале пункта докладом под названием «1994 Update to the

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г., на основе Приложения III другого доклада под названием «Attribution of Income to Permanent Establishments» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1993 г.). После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Третий случай связан с вопросом о том, должна ли какая-либо часть общей прибыли предприятия считаться возникающей от осуществления эффективного управления. Рассмотрим случай компании, головной офис которой находится в одной стране, но которая ведёт всю свою деятельность через постоянное представительство, расположенное в другой стране. С (7) В крайнем случае вполне может быть, что только собрания директоров проводились в головном офисе и что вся остальная деятельность компании, помимо чисто формальных юридических действий, осуществлялась в постоянном представительстве. В таком случае есть основания полагать, что по крайней мере часть прибыли всего предприятия возникла благодаря умелому управлению и деловой хватке директоров и что часть прибыли предприятия должна, следовательно, быть отнесена к стране, в которой был расположен головной офис. Если бы компанией управляло управляющее агентство, то это агентство, несомненно, взимало бы плату за свои услуги, и эта плата вполне могла бы представлять собой простое процентное участие в прибыли предприятия. Но, опять же, каковы бы ни были теоретические достоинства такого подхода, практические соображения говорят сильно против него. В приведенном примере расходы на управление, конечно, будут вычтены из прибыли постоянного представительства в соответствии с положениями пункта 3, но если рассматривать вопрос в целом, считается, что было бы неправильно идти дальше, вычитая и принимая во внимание какую-либо условную цифру для «прибыли от управления». В случаях, идентичных упомянутому выше крайнему случаю, при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства не следует поэтому принимать во внимание какую-либо условную цифру, такую как прибыль от управления.»

Пункт 21 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 20 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 22 (см. историю пункта 39), а пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 21 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 18 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в

пункт 22 (см. историю пункта 40), а пункт 18 Проекта

конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован в

пункт 20, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 38 в редакции после 21 сентября 1995 г. был исключён 17 июля 2008 г.

докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 21 сентября 1995 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Греция будет принимать во внимание замечания в пункте 18 выше в случаях, когда платежи под наименованием роялти производятся головному офису его постоянным представительством.»

Пункт 38 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 38 в редакции до 31 марта 1994 г. был изменён и перенумерован в

пункт 52 (см. историю пункта 92) докладом под названием «1994 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 39: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 39 был исключён и новый

пункт 39 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Конечно, страны, где было принято относить некоторую долю общей прибыли предприятия к головному офису предприятия в качестве прибыли от эффективного управления, возможно, пожелают продолжать такое отнесение. Ничто в Статье не предназначено препятствовать этому. Тем не менее, из сказанного в пункте 38 выше следует, что страна, в С (7) которой расположено постоянное представительство, никоим образом не обязана вычитать при расчёте прибыли, относящейся к этому постоянному представительству, сумму, предназначенную для представления пропорциональной части прибыли от управления, относящейся к головному офису.»

Пункт 39 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 22.

17 июля 2008 г. пункт 39 был изменён и перенумерован в пункт 65 (см. историю пункта 78). В то же время пункт 22 был изменён путём замены ссылки в нём на «пункт 21» ссылкой на «пункт 38» и перенумерован в пункт 39 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Конечно, страны, где было принято относить некоторую долю общей прибыли предприятия к головному офису предприятия в качестве прибыли от эффективного управления, возможно, пожелают продолжать такое отнесение. Ничто в Статье не предназначено препятствовать этому. Тем не менее, из сказанного в пункте 21 выше следует, что страна, в которой расположено постоянное представительство, никоим образом не обязана вычитать при расчёте прибыли, относящейся к этому постоянному представительству, сумму, предназначенную для представления пропорциональной части прибыли от управления, относящейся к головному офису.»

Пункт 22 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 21 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 23 (см. историю пункта 40), а пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 22 и изменён путём замены ссылки в нём на пункт 20 ссылкой на пункт 21 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 19 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 23 (см. историю пункта 51) Модельной конвенции 1977 г. В то же время пункт 19 Проекта конвенции

1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 21 Модельной конвенции 1977 г., когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Конечно, страны, где было принято относить некоторую долю общей прибыли предприятия к головному офису предприятия в качестве прибыли от эффективного управления, возможно, пожелают продолжать такое отнесение. Ничто в сделанной рекомендации не предназначено препятствовать этому. Тем не менее, из сказанного в пункте 18 следует, что страна, в которой расположено постоянное представительство, никоим образом не обязана вычитать при расчёте прибыли, относящейся к этому постоянному представительству

сумму, предназначенную для представления пропорциональной части прибыли от управления, относящейся к головному офису.»

Пункт 40: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 40 был исключён и новый

пункт 40 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Вполне может быть, что если страна, в которой расположен головной офис предприятия, относит к головному офису некоторый процент прибыли C (7) предприятия только в отношении эффективного управления, в то время как страна, в которой расположено постоянное представительство, этого не делает, итоговая сумма сумм, облагаемых налогом в двух странах, будет больше, чем следовало бы. В любом таком случае страна, в которой расположен головной офис предприятия, должна проявить инициативу в организации таких корректировок при исчислении налогового обязательства в этой стране, которые могут быть необходимы для обеспечения устранения любого двойного налогообложения.»

Пункт 40 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 23.

17 июля 2008 г. пункт 40 был исключён, а пункт 23 был перенумерован в

пункт 40 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 23 в редакции после 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. соответствовал

пункту 22 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 24 (см. историю пункта 51), а

пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 23 докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 20 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован в пункт 24 (см. историю пункта 52), а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в пункт 22

Модельной конвенции 1977 г.

Пункт 40 в редакции после 31 марта 1994 г. был исключён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 31 марта 1994 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Австралия не признаёт внутрисубъектные передачи для налоговых целей. Соответственно, Австралия не допускает наценку на прибыль по операциям между постоянными представительствами или между постоянным представительством и его головным офисом.»

Пункт 40 был заменён 31 марта 1994 г., когда он был исключён и новый

пункт 40 был добавлен докладом под названием «1994 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Хотя Новая Зеландия в целях ведения переговоров о конвенциях с другими странами-членами принимает в целом принципы настоящей Статьи, касающиеся отнесения прибыли к постоянному представительству, она хотела бы иметь свободу вести переговоры о включении специального положения, регулирующего основу отнесения в некоторых конкретных ситуациях.»

Пункт 40 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 38 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 40 Модельной конвенции 1977 г. был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

исключён, а пункт 38 был перенумерован в пункт 40 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 38 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 40 Модельной конвенции 1977 г. был исключён 23 июля 1992 г. докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 40 гласил следующее: C (7) «40. Соединённые Штаты считают целесообразным предусмотреть в пункте 2 режим по принципу «вытянутой руки» не только в отношении головного офиса предприятия, но также в отношении любого лица, контролирующего предприятие, контролируемого им или находящегося под тем же общим контролем, что и предприятие. Это может быть достигнуто путём замены выражения «отдельное предприятие» на «независимое предприятие» и путём исключения последних четырнадцати слов.»

Пункт 40 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 40.1: Изменён и перенумерован в пункт 66 (см. историю

пункта 79) 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 40.2: Изменён и перенумерован в пункт 67 (см. историю

пункта 80) 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 40.3: Изменён и перенумерован в пункт 68 (см. историю

пункта 81) 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 41: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 41 был исключён и новый

пункт 41 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 41 гласил следующее: «41. Трактовка процентных расходов поднимает особые вопросы. Во-первых, могут быть суммы, которые под наименованием процентов взимаются головным офисом со своего постоянного представительства в отношении внутренних «займов», предоставленных первым последнему. За исключением финансовых предприятий, таких как банки, общепризнано, что такие внутренние «проценты» не обязательно признавать. Это объясняется тем, что:

— С юридической точки зрения передача капитала против уплаты процентов и обязательство полностью погасить его в срок является фактически формальным актом, несовместимым с истинной правовой природой постоянного представительства.

— С экономической точки зрения внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться несуществующими, поскольку если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счёт собственного капитала, ему не следует разрешать вычитать процентные расходы, которые оно явно не должно было платить. Хотя, по общему признанию, симметричные начисления и доходы не искажают общую прибыль предприятия, частичные результаты вполне могут быть произвольно изменены.»

Пункт 41 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда он был перенумерован в

пункт 75 (см. историю пункта 85), заголовок, предшествующий пункту 41, был

перемещён вместе с ним, и новый пункт 42 был добавлен докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 42: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 42 был исключён и новый

пункт 42 был добавлен докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax

Конвенция», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 42 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«42. По этим причинам запрет на вычеты в отношении внутренних долгов и дебиторской задолженности должен в целом продолжать применяться с учётом особого положения банков, как указано ниже.»

Пункт 42 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда ему был присвоен номер

пункта 76 (см. HISTORY пункта 86) и был добавлен новый пункт 42, отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 43: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017

C (7) Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Последнее положение, которое было исключено из статьи одновременно с этим, предусматривало, что «[н]икакая прибыль не должна относиться к постоянному представительству по причине одной лишь покупки этим постоянным представительством товаров или изделий для предприятия.» Подпункт 4 d) статьи 5 признаёт, что если предприятие Договаривающегося государства содержит

в другом государстве постоянное место деятельности исключительно для целей покупки товаров для себя, его деятельность в этом месте не должна считаться достигшей уровня, оправдывающего налогообложение в этом другом государстве. Если, однако, подпункт 4 d) неприменим, поскольку через это место деятельности предприятием осуществляются и иные виды деятельности, и оно поэтому образует постоянное представительство, уместно отнести прибыль ко всем функциям, выполняемым в этом месте. Действительно, если бы закупочная деятельность осуществлялась независимым предприятием, покупатель получал бы вознаграждение на основе принципа «вытянутой руки» за свои услуги. Кроме того, поскольку освобождение от налога, ограниченное закупочной деятельностью, осуществляемой для предприятия, потребовало бы исключения расходов, понесённых для целей осуществления этой деятельности, при определении прибыли постоянного представительства, такое освобождение создало бы административные проблемы. Поэтому Комитет счёл, что положение, согласно которому никакая прибыль не должна относиться к постоянному представительству по причине одной лишь покупки товаров или изделий для предприятия, не соответствует принципу «вытянутой руки» и не должно включаться в статью.»

Пункт 43 был заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 43 был исключён и новый

пункт 43 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Однако иной вопрос — это вычет процентов по долгам, фактически понесённым предприятием. Такие долги могут полностью или частично относиться к деятельности постоянного представительства; действительно, займы, заключённые предприятием, будут служить либо головному офису, либо постоянному представительству, либо обоим. Вопрос, возникающий в связи с этими долгами, состоит в том, как определить ту часть процентов, которая должна вычитаться при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству.»

Пункт 43 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда ему был присвоен номер

пункта 77 (см. HISTORY пункта 87) и был добавлен новый пункт 43, отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 44 был исключён и новый

пункт 44 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 27, был перенесён непосредственно перед пунктом 44. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 44 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«44. Подход, предложенный в настоящем Комментарии до 1994 г., а именно прямое и косвенное распределение фактических процентных расходов по долгам, не оказался практически приемлемым решением, в частности потому, что его вряд ли применяли бы единообразно. Кроме того, хорошо известно, что косвенное распределение общей суммы процентных платежей либо той части процентов, которая остаётся после определённых прямых отнесений, сталкивается с практическими трудностями. Также хорошо известно, что прямое распределение общей суммы процентных расходов может неточно отражать стоимость финансирования постоянного представительства, поскольку налогоплательщик может контролировать, где займы учитываются в бухгалтерских книгах, и может потребоваться внесение корректировок для отражения экономической реальности, в С (7) частности того факта, что от независимого предприятия обычно ожидается наличие определённого уровня «свободного» капитала.»

Пункт 44 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда ему был присвоен номер

пункта 78 (см. HISTORY пункта 88) и был добавлен новый пункт 44, отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 45: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 45 был исключён и новый

пункт 45 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 45 имел следующую редакцию: «45. Следовательно, большинство государств-членов считают, что было бы предпочтительнее искать практически применимое решение, которое учитывало бы структуру капитала, соответствующую как организации, так и выполняемым функциям. Эта соответствующая структура капитала будет учитывать тот факт, что для осуществления своей деятельности постоянное представительство нуждается в определённом объёме финансирования, состоящего из «свободного» капитала и процентного долга. Цель, таким образом, состоит в том, чтобы отнести к постоянному представительству сумму процентов, соответствующую принципу «вытянутой руки», после отнесения надлежащей суммы «свободного» капитала для поддержки функций, активов и рисков постоянного представительства. Согласно принципу «вытянутой руки» постоянное представительство должно иметь достаточный капитал для поддержки функций, которые оно осуществляет, активов, которыми оно экономически владеет, и рисков, которые оно принимает на себя. В финансовом секторе регулирование устанавливает минимальные уровни регулятивного капитала, чтобы обеспечить подушку на случай, если некоторые риски, присущие предпринимательской деятельности, материализуются в финансовый убыток. Капитал обеспечивает аналогичную подушку против материализации риска в нефинансовых секторах.»

Пункт 45 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда ему был присвоен номер

пункта 79 (см. HISTORY пункта 89) и был добавлен новый пункт 45, отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 46: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 46 был исключён и новый

пункт 46 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 46 имел следующую редакцию: «46. Как разъясняется в разделе D-2 (v) b) Части I Отчёта Attribution of Profits to Permanent Establishments, существуют различные приемлемые подходы к отнесению «свободного» капитала, способные дать результат, соответствующий принципу «вытянутой руки». Каждый подход имеет свои сильные и слабые стороны, которые становятся более или менее существенными в зависимости от фактов и обстоятельств конкретных дел. Различные методы принимают разные исходные точки для определения суммы «свободного» капитала, относимого к постоянному представительству, которые либо делают больший акцент на фактической структуре предприятия, частью которого является постоянное представительство, либо, напротив, на структурах капитала сопоставимых независимых предприятий. Ключ к отнесению «свободного» капитала состоит в том, чтобы признать:

— наличие сильных и слабых сторон в любом подходе и то, когда они с наибольшей вероятностью проявятся;

— что не существует единственной суммы «свободного» капитала, соответствующей принципу «вытянутой руки», а есть диапазон возможных отнесений капитала, в пределах которого можно найти сумму «свободного» капитала, способную удовлетворить основной принцип, изложенный выше.»

Пункт 46 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. C (7) Пункт 46 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был изменён и перенумерован в

пункт 42 Комментария к статье 12 (см. HISTORY пункта 42

Комментария к статье 12) отчётом под названием “The 1995 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 47: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 47 был исключён и новый

пункт 47 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 47 имел следующую редакцию: «47. Однако признаётся, что наличие различных приемлемых подходов к отнесению «свободного» капитала к постоянному представительству, которые способны дать результат, соответствующий принципу «вытянутой руки», может порождать проблемы двойного налогообложения. Основная озабоченность, особенно острая для финансовых учреждений, состоит в том, что если нормы внутреннего законодательства государства, в котором расположено постоянное представительство, и государства предприятия требуют различных приемлемых подходов к отнесению суммы свободного капитала, соответствующей принципу «вытянутой руки», к постоянному представительству, сумма прибыли, исчисленная государством постоянного представительства, может оказаться выше суммы прибыли, исчисленной государством предприятия для целей устранения двойного налогообложения.»

Пункт 47 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 47 был исключён 21 сентября 1995 г. отчётом под названием “The 1995

Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 47 имел следующую редакцию: «47. Португалия сохраняет за собой право облагать налогом у источника в качестве роялти доход от лизинга промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, а также доход, возникающий от технической помощи в связи с использованием или правом на использование такого оборудования и контейнеров.»

Пункт 47 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием “The Revision of the

Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., частично на основе пункта 31 предыдущего отчёта под названием “The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial and Scientific Equipment” (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и пункта 49 другого отчёта под названием “The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers” (также принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 48: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 48 был исключён и новый

пункт 48 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 48 имел следующую редакцию: «48. Учитывая важность этого вопроса, Комитет искал практически применимое решение. Поэтому государства — члены ОЭСР согласились принимать для целей определения суммы вычета процентов, которая будет использоваться при исчислении устранения двойного налогообложения, отнесение капитала, вытекающее из применения подхода, используемого государством, в котором постоянное

представительство расположено, если выполняются следующие два условия: во-первых, если различие в отнесении капитала между этим государством и государством предприятия является результатом противоречащего друг другу выбора методов отнесения капитала во внутреннем законодательстве, и, во-вторых, если имеется согласие относительно того, что государство, в котором постоянное представительство расположено, использовало санкционированный подход к отнесению капитала и также имеется согласие относительно того, что этот подход даёт результат, согласующийся с принципом «вытянутой руки» в конкретном случае. Государства — члены ОЭСР считают, что они способны достичь этого результата либо на основании своего внутреннего законодательства, посредством толкования статей 7 и 23, либо в рамках процедуры взаимного согласования C (7) статьи 25 и, в частности, возможности, предоставляемой этой статьёй разрешать любые вопросы, касающиеся применения или толкования их налоговых договоров.»

Пункт 48 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 48 был исключён 21 сентября 1995 г. отчётом под названием “The 1995

Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 48 имел следующую редакцию: «48. Испания сохраняет за собой право облагать налогом у источника в качестве роялти платежи от лизинга промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров.»

Пункт 48 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием “The Revision of the

Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 31 предыдущего отчёта под названием “The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial and Scientific Equipment” (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и пункта 49 другого отчёта под названием “The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers” (также принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 49: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 49 был исключён и новый

пункт 49 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 49 имел следующую редакцию: «49. Как уже отмечалось, особые соображения применяются к внутренним процентным начислениям по авансам между различными частями финансового предприятия (например, банка) ввиду того, что предоставление и получение авансов тесно связано с обычной предпринимательской деятельностью таких предприятий. Эта проблема, а также другие проблемы, связанные с применением статьи 7 к постоянным представительствам банков и предприятий, осуществляющих глобальную торговлю, обсуждается в Частях II и III Отчёта Attribution of Profits to Permanent Establishments.»

Пункт 49 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием “The 2008 Update to the

Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 49 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был перенумерован в пункт 46

Комментария к статье 12 (см. HISTORY пункта 46 Комментария к статье 12) отчётом под названием “The 1995 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 50: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 50 был исключён и новый

пункт 50 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 50 имел следующую редакцию: «50. Определение инвестиционных активов, относимых к постоянному представительству, через которое осуществляется страховая деятельность, также поднимает особые вопросы, которые обсуждаются в Части IV Отчёта.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 50 ранее был заменён 17 июля 2008 г., когда ему был присвоен номер

пункта 80 (см. HISTORY пункта 90) и был добавлен новый пункт 50, отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 51: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 51 был исключён и новый

пункт 51 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 51 имел следующую редакцию: C (7) «51. Обычно обнаруживается, что имеются или могут быть составлены надлежащие счета по каждой части или подразделению предприятия, так что прибыль и расходы, скорректированные по мере необходимости, могут быть отнесены к определённой части предприятия со значительной степенью точности. Этот метод распределения, как полагают, следует в целом предпочитать везде, где его разумно практически возможно применить. Существуют, однако, обстоятельства, при которых это может быть не так, и пункты 2 и 3 никоим образом не имеют целью подразумевать, что иные методы не могут надлежащим образом быть

применены в соответствующих случаях для определения прибыли постоянного представительства на основе принципа «отдельного предприятия». Вполне может быть, например, что прибыль страховых предприятий удобнее всего определять специальными методами исчисления, например путём применения соответствующих коэффициентов к валовым премиям, полученным от страхователей в соответствующей стране. Далее, в случае относительно небольшого предприятия, осуществляющего деятельность по обе стороны границы между двумя странами, может не быть надлежащих счетов постоянного представительства и средств для их составления. Могут быть и другие случаи, когда дела постоянного представительства настолько тесно связаны с делами головного офиса, что их невозможно разделить на какой-либо строгой основе счетов филиала. Там, где в таких случаях принято оценивать прибыль постоянного представительства по принципу «вытянутой руки» исходя из подходящих критериев, вполне может быть разумным продолжать следовать этому методу, несмотря на то что сделанная таким образом оценка может не достигать такой же высокой степени точного измерения прибыли, как при наличии адекватных счетов. Даже если такой подход не был принят, в исключительных случаях по практическим соображениям может оказаться необходимым оценить прибыль по принципу «вытянутой руки» на основе других методов.»

Пункт 51 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 24.

17 июля 2008 г. пункт 51 был перенумерован в пункт 81 (см. HISTORY пункта 91), а пункт 24 был перенумерован в пункт 51 и изменён путём включения в конец пункта слов «на основе других методов» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Обычно обнаруживается, что существуют или могут быть составлены адекватные счета по каждой части или подразделению предприятия, так что прибыль и расходы, скорректированные по мере необходимости, могут быть отнесены к определённой части предприятия со значительной степенью точности. Считается, что этому методу распределения в целом следует отдавать предпочтение везде, где его разумно практически применить.

Существуют, однако, обстоятельства, при которых это может быть не так, и пункты 2 и 3 никоим образом не имеют целью подразумевать, что другие методы не могут быть должным образом применены в соответствующих случаях для определения прибыли постоянного представительства на основе принципа «отдельного предприятия». Вполне может быть, например, что прибыль страховых предприятий удобнее всего определять специальными методами исчисления, например путём применения соответствующих коэффициентов к валовым премиям, полученным от страхователей в соответствующей стране. Далее, в случае относительно небольшого предприятия, осуществляющего деятельность по обе стороны границы между двумя странами, может не быть надлежащих счетов постоянного представительства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

и средств для их составления. Могут быть и другие случаи, когда дела постоянного представительства настолько тесно связаны с делами головного офиса, что их невозможно разделить на какой-либо строгой основе счетов филиала. Там, где в таких случаях принято оценивать прибыль постоянного представительства по принципу «вытянутой руки» исходя из подходящих критериев, вполне может быть разумным продолжать следовать этому методу, несмотря на то что сделанная таким образом оценка может не достигать такой же высокой степени точного измерения прибыли, как при наличии адекватных счетов. Даже если такой подход не был принят, в исключительных случаях по практическим соображениям может оказаться необходимым С (7) оценить прибыль по принципу «вытянутой руки».»

Пункт 24 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 25 (см. HISTORY пункта 52), заголовок, предшествующий пункту 24, был перемещён вместе с ним, а пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 24 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 21 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в

пункт 25 (см. HISTORY пункта 53), когда Модельная конвенция 1977 г. была

утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Обычно обнаруживается, что существуют или могут быть составлены адекватные счета по каждой части или подразделению предприятия, так что прибыль и расходы, скорректированные по мере необходимости, могут быть отнесены к определённой части предприятия со значительной степенью точности. Считается, что этому методу распределения в целом следует отдавать предпочтение везде, где его разумно практически применить. Существуют, однако, обстоятельства, при которых это может быть не так, и пункты 2 и 3 никоим образом не имеют целью подразумевать, что другие методы не могут быть должным образом применены в соответствующих случаях для определения прибыли постоянного представительства на основе принципа «отдельного предприятия». Вполне может быть, например, что прибыль страховых предприятий удобнее всего определять специальными методами исчисления, например путём применения соответствующих коэффициентов к валовым премиям, полученным от страхователей в соответствующей стране. Далее, в случае относительно неразвитого предприятия, осуществляющего деятельность по обе стороны сухопутной границы, может не быть надлежащих счетов постоянного представительства и средств для их составления. Могут быть и другие случаи, когда дела постоянного представительства настолько тесно связаны с делами головного офиса, что их невозможно разделить на какой-либо строгой основе счетов филиала. Там, где в таких случаях принято оценивать прибыль постоянного представительства по принципу «вытянутой руки» исходя из подходящих критериев, вполне может быть разумным продолжать следовать этому методу, несмотря на то что сделанная таким образом оценка может

не достигать такой же высокой степени точного измерения прибыли, как при наличии адекватных счетов. Даже если такой подход не был принят, в исключительных случаях по практическим соображениям может оказаться необходимым оценить прибыль по принципу «вытянутой руки».»

Пункт 52: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 52 и предшествующий заголовок

были удалены и добавлен новый пункт 52 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 52 и предшествующий заголовок гласили следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«Пункт 4

52. В некоторых случаях на практике прибыль, подлежащая отнесению к постоянному представительству, определялась не на основе отдельных счетов или путём оценки прибыли, соответствующей принципу «вытянутой руки», а просто путём распределения общей прибыли предприятия по различным формулам. Такой метод отличается от методов, предусмотренных в пункте 2, поскольку он предполагает не отнесение прибыли на основе обособленного предприятия, а распределение общей прибыли; и действительно, он может дать результат в цифрах, который отличался бы С (7) от результата, который был бы получен путём расчёта на основе отдельных счетов.

Пункт 4 разъясняет, что такой метод может продолжать применяться

Договаривающимся государством, если в этом Государстве было принято его использовать, даже если полученная цифра иногда может в некоторой степени отличаться от той, которая была бы получена на основе отдельных счетов, при условии, что результат можно справедливо считать соответствующим принципам, содержащимся в Статье. Однако подчёркивается, что в целом прибыль, подлежащая отнесению к постоянному представительству, должна определяться по счетам представительства, если эти счета отражают действительные факты. Считается, что метод распределения, основанный на распределении общей прибыли, как правило, менее уместен, чем метод, учитывающий только деятельность постоянного представительства, и должен применяться лишь там, где в исключительных случаях он исторически был принят в прошлом и признаётся в соответствующей стране как налоговыми органами, так и налогоплательщиками в целом как удовлетворительный. Подразумевается, что пункт 4 может быть исключён, если ни одно из Государств не использует такой метод. Если же, однако, Договаривающиеся государства желают иметь возможность использовать метод, который не был принят в прошлом, пункт следует изменить в ходе двусторонних переговоров, чтобы это ясно указать.»

Пункт 52 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 25.

17 июля 2008 года пункту 52 был изменён номер на пункт 82 (см. HISTORY пункта 92), пункту 25 был изменён номер на пункт 52, а заголовок, предшествовавший пункту 25, был перемещён вместе с ним отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 24 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункту 25 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 26 (см. HISTORY пункта 53), пункту 24 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 25, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 22 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 24 Проекта конвенции 1963 года был изменён, и ему был изменён номер на пункт 26 (см. HISTORY пункта 54) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. Одновременно

пункт 22 Проекта конвенции 1963 года был изменён, ему был изменён номер на

пункт 24, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции

1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 22 имел следующую редакцию: «22. В некоторых случаях на практике прибыль, подлежащая отнесению к постоянному представительству, определялась не на основе отдельных счетов или путём оценки прибыли, соответствующей принципу «вытянутой руки», а просто путём распределения общей прибыли предприятия по различным формулам. Такой метод отличается от методов, предусмотренных в пункте 2 Статьи, поскольку он предполагает не отнесение прибыли на основе обособленного предприятия, а распределение общей прибыли: и действительно, он может дать результат в цифрах, который отличался бы от результата, который был бы получен путём расчёта на основе отдельных счетов.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 4 разъясняет, что такой метод может продолжать применяться

Договаривающимся государством, если в этом Государстве было принято его использовать, даже если полученная цифра иногда может в некоторой степени отличаться от той, которая была бы получена на основе отдельных счетов, при условии, что результат можно справедливо считать соответствующим принципам, воплощённым в Статье. Считается, однако, что метод распределения, основанный на распределении общей прибыли, как правило, менее уместен, чем метод, учитывающий только деятельность постоянного представительства, и должен применяться лишь там, где в исключительных случаях он исторически был принят в прошлом и признаётся в соответствующей стране С (7) как налоговыми органами, так и налогоплательщиками в целом как удовлетворительный.»

Пункт 53: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 53 был исключён и новый

пункт 53 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Считается, что в рамках настоящего Комментария было бы неуместно пытаться подробно обсуждать многочисленные различные методы, предусматривающие распределение общей прибыли, которые применялись в отдельных областях для распределения прибыли. Эти методы хорошо документированы в трактатах по международному налогообложению. Тем не менее, возможно, не будет неуместным кратко суммировать некоторые из основных типов и изложить некоторые весьма общие указания по их применению.»

Пункт 53 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 26.

17 июля 2008 года пункту 26 был изменён номер на пункт 53 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 26 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 25 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункту 26 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 27 (см. HISTORY пункта 54), а пункту 25 Модельной конвенции 1977 года был

изменён номер на пункт 26 отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 25 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 23 Проекта

конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года). Пункт 25 Проекта конвенции 1963 года был изменён, и ему был изменён номер на пункт 27 (см. HISTORY пункта 55), а пункту 23 был изменён номер на пункт 25 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 53 был исключён 29 апреля 2000 года отчётом под названием “The 2000 Update to

the Model Tax Convention”, принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года. После 31 марта 1994 года и до 29 апреля 2000 года пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Австралия сохраняет за собой право включить положение, которое позволит прибегать к внутреннему законодательству в отношении налогообложения прибыли страхового предприятия.»

Пункт 53 в редакции после 31 марта 1994 года соответствовал пункту 39.

31 марта 1994 года пункт 39 был изменён, и ему был изменён номер на пункт 53 отчётом под названием “1994 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 года. После 23 июля 1992 года и до 31 марта 1994 года пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Австралия желала бы, чтобы в настоящей Статье было предусмотрено положение, которое позволит прибегать к внутреннему законодательству в отношении налогообложения прибыли страхового предприятия.»

Пункт 39 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 37 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункту 39 Модельной конвенции 1977 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

изменён номер на пункт 41 (см. HISTORY пункта 85), а заголовок, предшествовавший пункту 39, был перемещён вместе с ним. Одновременно пункту 37 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 39 отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 37 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 года.

Пункт 54: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 54 был исключён и новый

пункт 54 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

C (7) Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 54 имел следующую редакцию: «54. Существенной чертой метода, предусматривающего распределение общей прибыли, является то, что пропорциональная часть прибыли всего предприятия распределяется на его часть, причём предполагается, что все части предприятия внесли вклад на основе принятого критерия или критериев в рентабельность целого. Различие между одним таким методом и другим возникает главным образом из-за различных критериев, используемых для определения правильной доли общей прибыли. Справедливо сказать, что обычно используемые критерии могут быть сгруппированы в три основные категории, а именно те, которые основаны на поступлениях предприятия, его расходах или структуре его капитала. Первая категория охватывает методы распределения, основанные на обороте или на комиссионных, вторая — на заработной плате, а третья — на доле общего оборотного капитала

предприятия, распределённой на каждый филиал или часть. Разумеется, невозможно сказать in vacuo, что какой-либо из этих методов внутренне более точен, чем другие; уместность любого конкретного метода будет зависеть от обстоятельств, к которым он применяется. В некоторых предприятиях, таких как предоставляющие услуги или производящие фирменные изделия с высокой нормой прибыли, чистая прибыль будет в значительной степени зависеть от оборота. Для страховых предприятий может быть уместным произвести распределение общей прибыли по отношению к премиям, полученным от страхователей в каждой из заинтересованных стран. В случае предприятия, производящего товары с высокой стоимостью сырья или высокой долей затрат на труд, прибыль может оказаться более тесно связанной с расходами. В случае банковских и финансовых организаций доля общего оборотного капитала может быть наиболее релевантным критерием. Считается, что общая цель любого метода, предусматривающего распределение общей прибыли, должна состоять в том, чтобы получить цифры налогооблагаемой прибыли, максимально приближенные к цифрам, которые были бы получены на основе отдельных счетов, и что было бы нежелательно пытаться в этой связи установить какую-либо конкретную директиву, иную чем ту, что ответственность должна лежать на налоговом органе, который по согласованию с органами других заинтересованных стран использует метод, который в свете всех известных фактов представляется наиболее способным дать такой результат.»

Пункт 54 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 27.

17 июля 2008 года пункту 54 был изменён номер на пункт 83 (см. HISTORY пункта 93), а пункту 27 был изменён номер на пункт 54 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 27 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 26 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункту 27 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 28 (см. HISTORY пункта 55), а пункту 26 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 27 отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 26 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 24 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 26 Проекта конвенции 1963 года был изменён, и ему был изменён номер на пункт 28 (см. HISTORY пункта 56), а предшествующий заголовок

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. Одновременно пункт 24 Проекта конвенции 1963 года был изменён, и ему был изменён номер на пункт 26 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Существенной чертой метода, предусматривающего распределение общей прибыли, является то, что пропорциональная часть прибыли всего предприятия распределяется на его часть, причём предполагается, что все части предприятия внесли вклад на основе принятого критерия или критериев в рентабельность целого. C (7) Различие между одним таким методом и другим возникает главным образом из-за различных критериев, используемых для определения правильной доли общей прибыли. Справедливо сказать, что обычно используемые критерии могут быть сгруппированы в три основные категории, а именно те, которые основаны на поступлениях предприятия, его расходах или структуре его капитала. Первая категория охватывает методы распределения, основанные на обороте или на комиссионных, вторая — на заработной плате, а третья — на доле общего оборотного капитала предприятия, распределённой на каждый филиал или часть. Разумеется, невозможно сказать in vacuo, что какой-либо из этих методов внутренне более точен, чем другие; уместность любого конкретного метода будет зависеть от обстоятельств, к которым он применяется. В некоторых предприятиях, таких как предоставляющие услуги или производящие фирменные изделия с высокой нормой прибыли, чистая прибыль будет в значительной степени зависеть от оборота. Для страховых предприятий может быть уместным произвести распределение общего дохода по

отношению к премиям, полученным от страхователей в каждой из заинтересованных стран. В случае предприятия, производящего товары с высокой стоимостью сырья или высокой долей затрат на труд, прибыль может оказаться более тесно связанной с расходами. В случае банковских и финансовых организаций доля общего оборотного капитала может быть наиболее релевантным критерием. Считается, что общая цель любого метода, предусматривающего распределение общей прибыли, должна состоять в том, чтобы получить цифры налогооблагаемой прибыли, максимально приближенные к цифрам, которые были бы получены на основе отдельных счетов, и что было бы нежелательно пытаться в этой связи установить какую-либо конкретную директиву, иную чем ту, что ответственность должна лежать на налоговом органе, который по согласованию с органами других заинтересованных стран использует метод, который в свете всех известных фактов представляется наиболее способным дать такой результат.»

Пункт 55: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 55 был исключён и новый

пункт 55 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax

Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 55 имел следующую редакцию: «55. Использование любого метода, который распределяет на часть предприятия долю общей прибыли целого, разумеется, ставит вопрос о методе, подлежащем использованию при исчислении общей прибыли предприятия. Это вполне может быть вопросом, который будет решаться по-разному в соответствии с законодательством разных стран. Это не проблема, которую, как представляется, было бы практически осуществимо попытаться разрешить путём установления какого-либо жёсткого правила. Вряд ли следует ожидать, что будет принято, что прибыль, подлежащая распределению, должна быть прибылью в том виде, в каком она исчисляется по законам одной конкретной страны; каждой заинтересованной стране должно быть предоставлено право исчислять прибыль в соответствии с положениями её собственного законодательства.»

Пункт 55 в редакции после 17 июля 2008 года соответствовал пункту 28.

17 июля 2008 года пункту 28 был изменён номер на пункт 55 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года.

Пункт 28 в редакции после 23 июля 1992 года соответствовал пункту 27 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 года пункту 28 Модельной конвенции 1977 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

изменён номер на пункт 29 (см. HISTORY пункта 56), заголовок, предшествовавший пункту 28, был перемещён вместе с ним, а пункту 27 Модельной конвенции 1977 года был изменён номер на пункт 28 отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года.

Пункт 27 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 25 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 27 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) был изменён, и ему был изменён номер на пункт 29 (см. HISTORY пункта 55) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР С (7) 11 апреля 1977 года. Одновременно пункт 25 Проекта конвенции 1963 года был изменён, и ему был изменён номер на пункт 27 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 25 имел следующую редакцию: «25. Использование любого метода, который распределяет на часть предприятия долю общей прибыли целого, разумеется, ставит вопрос о методе, подлежащем использованию при исчислении общей прибыли предприятия. Это вполне может быть вопросом, который будет решаться по-разному в соответствии с законодательством разных стран. Это не проблема, которую, как представляется, было бы практически осуществимо попытаться разрешить путём установления какого-либо жёсткого правила. Вряд ли следует ожидать, что будет принято,

что прибыль, подлежащая распределению, должна быть прибылью в том виде, в каком она исчисляется по законам одной конкретной страны; каждой заинтересованной стране должно быть предоставлено право исчислять прибыль в соответствии с положениями её собственного законодательства.»

Пункт 56: Заменён 22 июля 2010 года, когда пункт 56 и предшествующий заголовок

были исключены и новый пункт 56 был добавлен отчётом под названием “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 17 июля 2008 года и до 22 июля 2010 года пункт 56 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 5

56. В пункте 4 статьи 5 перечислен ряд примеров видов деятельности, которые, даже если они осуществляются через постоянное место деятельности, считаются не включаемыми в понятие «постоянное представительство». При рассмотрении правил отнесения прибыли к постоянному представительству наиболее важным из этих примеров является деятельность, упомянутая в пункте 5 настоящей статьи, т.е. закупочный офис.»

Пункт 56 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 29. 17 июля 2008 г.

пункт 29 был перенумерован в пункт 56, а предшествующий пункту 29 заголовок

был перемещен вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 29 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 28 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 30 (см. HISTORY пункта 57), пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 29, а предшествующий пункту 28 заголовок был перемещен вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 26 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в

пункт 30 (см. HISTORY пункта 58), а предшествующий заголовок был перемещен вместе

с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 28, а предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 26 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«26. В пункте 3 статьи 5, определяющем понятие постоянного представительства, перечислен ряд примеров видов деятельности, которые, даже если они осуществляются через постоянное место деятельности, не должны считаться включаемыми в понятие «постоянное представительство». При рассмотрении правил отнесения прибыли к постоянному представительству наиболее важным из этих примеров является деятельность, упомянутая в пункте 5 настоящей статьи, т.е. закупочный офис.»

Пункт 57: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 57 был исключён и добавлен новый пункт 57 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до С (7) 22 июля 2010 г. пункт 57 гласил следующее: «57. Пункт 5, разумеется, не касается организации, созданной исключительно для закупок; такая организация не является постоянным представительством, и положения настоящей статьи об отнесении прибыли поэтому не применяются. Пункт касается постоянного представительства, которое, хотя и осуществляет иную предпринимательскую деятельность, также осуществляет закупки для своего головного офиса. В таком случае пункт предусматривает, что прибыль постоянного представительства не должна увеличиваться путём добавления к ней условной цифры прибыли от закупок. Из этого, разумеется, следует, что любые расходы, возникающие в связи с закупочной деятельностью, также исключаются при расчёте налогооблагаемой прибыли постоянного представительства.»

Пункт 57 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 30. 17 июля 2008 г. пункт 30 был перенумерован в пункт 57 докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 30 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 29 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 31 (см. HISTORY пункта 58), предшествующий пункту 30 заголовок был перемещен вместе с ним, а пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 30 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 27 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 29 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 31 (см. HISTORY пункта 71), а предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Настоящий пункт, разумеется, не касается организации, созданной исключительно для закупок; такая организация не является постоянным представительством, и положения настоящей статьи об отнесении прибыли поэтому не применяются. Пункт касается постоянного представительства, которое, хотя и осуществляет иную предпринимательскую деятельность, также осуществляет закупки для своего головного офиса. В таком случае пункт предусматривает, что прибыль постоянного представительства не должна увеличиваться путём добавления к ней условной цифры прибыли от закупок. Из этого, разумеется, следует, что любые расходы, возникающие в связи с закупочной деятельностью, также исключаются при расчёте налогооблагаемой прибыли постоянного представительства.»

Пункт 58: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 58 и предшествующий заголовок

были исключены и добавлен новый пункт 58 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

После 17 июля 2008 г. и до их исключения 22 июля 2010 г. пункт 58 и предшествующий заголовок гласили следующее: «Пункт 6

58. Настоящий пункт призван ясно установить, что метод распределения, однажды применённый, не должен изменяться лишь потому, что в каком-либо конкретном году иной метод даёт более

благоприятные результаты. Одна из целей конвенции об устранении двойного налогообложения состоит в том, чтобы дать предприятию Договаривающегося государства некоторую степень определённости относительно налогового режима, который будет применяться к его постоянному представительству в другом Договаривающемся государстве, а также C (7) к той его части в государстве происхождения, которая взаимодействует с постоянным представительством; по этой причине пункт 6 обеспечивает гарантию непрерывного и последовательного налогового режима.»

Пункт 58 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 31. 17 июля

2008 г. пункт 31 был перенумерован в пункт 58, а заголовок, предшествовавший пункту 31, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 31 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 30 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 32 (см. HISTORY пункта 71), а заголовок, предшествовавший пункту 31, был перемещён вместе с ним. Одновременно пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 31, а заголовок, предшествовавший пункту 30, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 28 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. (утверждённого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован в пункт 32 (см. HISTORY пункта 72) при утверждении Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в пункт 30, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним.

Пункт 59: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 59 был перенумерован в

пункт 71 (см. HISTORY пункта 71), заголовок, предшествовавший пункту 59, был

изменён и перемещён вместе с ним, а новый пункт 59 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 59.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report», одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г.

Пункт 60: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 60 был изменён и

перенумерован в пункт 72 (см. HISTORY пункта 72), а новый пункт 60 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 61: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 61 был перенумерован в

пункт 73 (см. HISTORY пункта 73), а новый пункт 61 был добавлен докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 62: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report», одобренного G20 на саммите

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 62 гласил следующее: «62. Как и пункт 2 статьи 9, пункт 3 оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период времени, по истечении которого государство не было бы обязано производить соответствующую корректировку прибыли, относимой к постоянному представительству, после пересмотра этой прибыли в сторону повышения в другом государстве. Некоторые государства считают, что обязательство должно быть бессрочным — иными словами, что сколько бы лет государство, производящее первоначальную корректировку, ни возвращалось назад, предприятие должно по соображениям справедливости быть уверенным в соответствующей корректировке в другом государстве. Другие государства С (7) считают, что бессрочное обязательство такого рода неразумно с точки зрения практического администрирования. Эта проблема не решена в тексте ни пункта 2 статьи 9, ни пункта 3, однако Договаривающиеся государства свободны включать в двусторонние конвенции, если они того пожелают, положения, касающиеся продолжительности периода, в течение которого государство должно быть обязано производить соответствующую корректировку (см. по этому вопросу пункты 39, 40 и 41 Комментария к статье 25).»

Пункт 62 был заменён 22 июля 2010 г., когда прежний пункт 62 был

изменён и перенумерован в пункт 74 (см. HISTORY пункта 74), а новый

пункт 62 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 63: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 63 был изменён и

перенумерован в пункт 75 (см. HISTORY пункта 75), а новый пункт 63 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 64: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 64 был изменён и

перенумерован в пункт 76 (см. HISTORY пункта 76), а новый пункт 64 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 65: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 65 был изменён и

перенумерован в пункт 78 (см. HISTORY пункта 78), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, а новый пункт 65 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 66: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 66 был изменён и

перенумерован в пункт 79 (см. HISTORY пункта 79), а новый пункт 66 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 67: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 67 был изменён и

перенумерован в пункт 80 (см. HISTORY пункта 80), а новый пункт 67 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 68: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления слов «на эту прибыль» в

предлагаемом положении докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 68 гласил следующее: «68. Некоторые государства могут предпочитать, чтобы случаи, охватываемые пунктом 3, разрешались посредством процедуры взаимного согласования (невыполнение чего влечёт применение арбитражного положения пункта 5 статьи 25), если государство не соглашается в одностороннем порядке произвести соответствующую корректировку, без какого-либо уважения к предпочитаемой корректирующим государством позиции относительно цены или метода «вытянутой руки». Эти государства поэтому предпочли бы положение, которое всегда давало бы государству возможность вести переговоры с корректирующим государством о цене или методе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«вытянутой руки», подлежащих применению. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут предпочесть использовать следующую альтернативную версию пункта 3: Если в соответствии с пунктом 2 Договаривающееся государство корректирует прибыль, относимую к постоянному представительству предприятия одного из Договаривающихся государств, и соответственно облагает налогом прибыль предприятия, которая была обложена налогом в другом государстве, другое Договаривающееся государство должно, в мере, необходимой для устранения двойного налогообложения, произвести соответствующую корректировку, если оно соглашается с корректировкой, произведённой первым упомянутым государством; если другое С (7) Договаривающееся государство с этим не соглашается, Договаривающиеся государства должны устранить любое возникающее в результате этого двойное налогообложение путём взаимного согласования.»

Пункт 68 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был изменён и перенумерован в

пункт 81 (см. HISTORY пункта 81), а новый пункт 68 был добавлен докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 69: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 69 был исключён, а новый

пункт 69 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 69 гласил следующее: «69. В отношении пункта 45 Греция отмечает, что греческое внутреннее законодательство не предусматривает каких-либо правил или методов для отнесения «свободного» капитала к постоянным представительствам. Что касается займов, заключённых предприятием, которые относятся полностью или частично к деятельности постоянного представительства, Греция допускает в качестве вычета ту часть процентов, которая соответствует сумме займа, заключённого головным офисом и фактически перечисленного постоянному представительству.»

Пункт 69 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 70: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 70 был исключён, а новый

пункт 70 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 70 гласил следующее: «70. Португалия желает сохранить за собой право не следовать позиции, выраженной в пункте 45 Комментария к статье 7, за исключением случаев, когда существуют специальные внутренние положения, предусматривающие определённые уровни «свободного» капитала для постоянных представительств.»

Пункт 70 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 71: Соответствует пункту 59 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату

пункт 71 был исключён, а пункт 59 был перенумерован в пункт 71 докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 59, был перенумерован в «Пункт 4» и перемещён вместе с ним.

Пункт 59 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 32. 17 июля

2008 г. пункт 32 был перенумерован в пункт 59, а заголовок, предшествовавший пункту 32, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 32 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 31 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 33 (см. HISTORY пункта 72), пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 32, а заголовок, предшествовавший

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

пункту 31, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 29 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 33 (см. HISTORY пункта 73) при утверждении Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 29 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 31, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте

конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до утверждения C (7) Модельной конвенции 1977 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Хотя в настоящей Конвенции не было признано необходимым определить термин «прибыль», тем не менее следует понимать, что этот термин, когда он используется в настоящей Статье и в других местах Конвенции, имеет широкое значение, включающее весь доход, полученный при ведении предприятия. Такое широкое значение соответствует использованию этого термина в налоговом законодательстве большинства государств-членов.»

Пункт 71 в редакции после 17 июля 2008 г. и до его исключения 22 июля 2010 г. гласил

следующее: «71. В отношении пункта 46 Швеция желает разъяснить, что она не считает, что различные подходы к отнесению «свободного» капитала, на которые ссылается этот пункт как на «приемлемые», обязательно приведут к результату в соответствии с принципом «вытянутой руки». Следовательно, при рассмотрении фактов и обстоятельств каждого случая с целью определить, соответствует ли сумма вычета процентов, получающаяся в результате применения этих подходов, принципу «вытянутой руки», Швеция во многих случаях не считала бы, что подход других государств соответствует принципу «вытянутой руки». Швеция придерживается мнения, что поэтому двойное налогообложение будет часто возникать, требуя использования процедуры взаимного согласования.»

Пункт 71 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 72: Соответствует пункту 60 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату

пункт 72 был исключён, а пункт 60 был изменён и перенумерован в

пункт 72 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 60 гласил следующее:

«60. Однако такое толкование термина «прибыль» может породить некоторую неопределённость в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включает категории дохода, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенции, например дивиденды, может возникнуть вопрос о том, регулируется ли налогообложение этой прибыли специальной статьёй о дивидендах и т.п. или положениями настоящей Статьи.»

Пункт 60 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 33. 17 июля

2008 г. пункт 33 был перенумерован в пункт 60 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 33 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 32 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 34 (см. HISTORY пункта 73), а

пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 33 докладом под

названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 30 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 32 Проекта конвенции 1963 г. (утверждённого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован в пункт 34 (см. HISTORY пункта 74) при утверждении Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до утверждения

Модельной конвенции 1977 г. пункт 30 гласил следующее: C (7) «30. Однако такое толкование термина «прибыль» может породить некоторую неопределённость в отношении применения Конвенции. Если прибыль предприятия включает категории дохода, которые рассматриваются отдельно в других статьях Конвенции, например дивиденды, может возникнуть вопрос о том, регулируется ли налогообложение этой прибыли специальной статьёй о дивидендах и т.п. или положениями настоящей Статьи.»

Пункт 72 в редакции после 17 июля 2008 г. и до его исключения 22 июля 2010 г. гласил

следующее: «72. Португалия желает сохранить за собой право не следовать подходу «симметрии», описанному в пункте 48 Комментария к статье 7, поскольку португальское внутреннее законодательство не предусматривает каких-либо правил или методов для отнесения «свободного» капитала к постоянным представительствам. При устранении двойного налогообложения согласно статье 23 Португалия как страна происхождения определяет сумму прибыли

причитающуюся постоянному представительству (ПП) в соответствии с национальным законодательством». Пункт 72 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 73: Соответствует пункту 61 в его редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 73 был удален, а пункт 61 был изменен и перенумерован как пункт 73 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 61 гласил следующее: «61. В той мере, в какой применение настоящей Статьи и соответствующей специальной Статьи привело бы к одинаковому налоговому режиму, этот вопрос имеет мало практического значения. Кроме того, следует отметить, что некоторые специальные Статьи содержат конкретные положения, отдающие приоритет определенной Статье (см. пункт 4 Статьи 6, пункт 4 Статей 10 и 11, пункт 3 Статьи 12 и пункт 2 Статьи 21)». Пункт 61 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 34. 17 июля 2008 г. пункт 34 был перенумерован как пункт 61 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 34 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 33 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 74), а пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. был изменен путем замены слова «noticed» на «noted» во втором предложении и перенумерован как пункт 34 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 31 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 33 Проекта конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменен и перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 75), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 31 гласил следующее: «31. В той мере, в какой применение настоящей Статьи и соответствующей специальной Статьи привело бы к одинаковому налоговому режиму, этот вопрос имеет мало практического значения. Кроме того, следует отметить, что некоторые специальные Статьи содержат конкретные положения, отдающие приоритет определенной Статье (ср. пункты 3 и 4 Статьи 7, пункт 4 Статей 10 и 11 и пункт 3 Статьи 12)». C (7)

Пункт 73, в его редакции после 17 июля 2008 г. и до его удаления 22 июля 2010 г., гласил следующее:

«73. Германия, Япония и Соединенные Штаты, соглашаясь с практическим решением, описанным в пункте 48, желают уточнить, как это соглашение будет реализовано. Ни Германия, ни Япония, ни Соединенные Штаты не могут автоматически принимать для всех целей все расчеты Государства, в котором находится постоянное представительство (ПП). В случаях, касающихся Германии или Японии, второе условие, описанное в пункте 48, должно быть выполнено посредством процедуры взаимного согласования (MAP) в соответствии со Статьей 25. В случае Японии и Соединенных Штатов налогоплательщик, который стремится получить дополнительное

ограничение иностранного налогового кредита (зачета), должен сделать это посредством процедуры взаимного согласования (MAP), в ходе которой налогоплательщик должен будет доказать компетентному органу Японии или Соединенных Штатов, в зависимости от обстоятельств, что двойное налогообложение прибыли постоянного представительства (ПП), возникшее в результате противоречивых национальных правовых выборов методов распределения капитала, осталось неустраненным после применения механизмов в соответствии с их соответствующим национальным налоговым законодательством, таких как использование ограничения иностранного налогового кредита (зачета), созданного другими операциями». Пункт 73 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 74: Соответствует пункту 62 в его редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 74 был удален, а пункт 62 был изменен и перенумерован как пункт 74 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 62 гласил следующее: «62. Однако представлялось желательным установить правило толкования с целью разъяснения области применения настоящей Статьи в отношении других Статей, касающихся конкретной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних конвенциях, пункт 7 отдает предпочтение специальным Статьям о дивидендах, процентах и т.д. Из этого правила следует, что настоящая Статья будет применяться к прибыли от предпринимательской деятельности, которая не относится к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, а также к дивидендам, процентам и т.д., которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11, пунктом 3 Статьи 12 и пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие настоящей Статьи (ср. пункты 12–18 Комментария к Статье 12, в которых обсуждаются принципы, определяющие, следует ли в конкретном случае компьютерного программного обеспечения классифицировать платежи как прибыль от предпринимательской деятельности в рамках Статьи 7 или как прирост капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой). Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными Статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как прибыль от предпринимательской деятельности, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств». Пункт 62 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 35. 17 июля 2008 г. пункт 35 был изменен и перенумерован как пункт 62 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Однако представлялось желательным установить правило толкования с целью разъяснения области применения настоящей Статьи в отношении других Статей, касающихся конкретной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних конвенциях, пункт 7 отдает предпочтение специальным Статьям о дивидендах, процентах и т.д. Из этого правила следует, что настоящая Статья будет применяться к прибыли от предпринимательской деятельности, которая не относится к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, а также к дивидендам, процентам и т.д., которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11, пунктом 3 Статьи 12 и пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие настоящей Статьи (ср. пункты 12–18 Комментария к Статье 12, в которых обсуждаются принципы, определяющие, следует ли в конкретном случае компьютерного программного обеспечения классифицировать платежи как доход в рамках Статьи 7 или как вопрос прироста капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой). Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными Статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как прибыль от предпринимательской деятельности, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств». С (7) Пункт 35 был изменен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчету под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Однако представлялось желательным установить правило толкования с целью разъяснения области применения настоящей Статьи в отношении других Статей, касающихся конкретной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних конвенциях, пункт 7 отдает предпочтение специальным Статьям о дивидендах, процентах и т.д. Из этого правила следует, что

настоящая Статья будет применяться к промышленным и коммерческим доходам, которые не относятся к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, а также к дивидендам, процентам и т.д., которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11, пунктом 3 Статьи 12 и пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие настоящей Статьи (ср. пункты 12–18 Комментария к Статье 12, в которых обсуждаются принципы, определяющие, следует ли в конкретном случае компьютерного программного обеспечения классифицировать платежи как коммерческий доход в рамках Статей 7 или 14 или как вопрос прироста капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой). Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными Статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как промышленные и коммерческие прибыли, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств». Пункт 35 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 34 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 36 (см. историю пункта 75), заголовок, предшествующий пункту 36, был перемещен вместе с ним, а пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 35 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к отчету под названием «Налоговый режим программного обеспечения», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Однако представлялось желательным установить правило толкования с целью разъяснения области применения настоящей Статьи в отношении других Статей, касающихся конкретной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних конвенциях, пункт 7 отдает предпочтение специальным Статьям о дивидендах, процентах и т.д. Из этого правила следует, что настоящая Статья будет применяться к промышленным и коммерческим доходам, которые не относятся к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, а также к дивидендам, процентам и т.д., которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11, пунктом 3 Статьи 12 и пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие настоящей Статьи. Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными Статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как промышленные и коммерческие прибыли, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств». Пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 32 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 32 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 32 гласил следующее: C (7) «32. Однако представлялось желательным установить правило толкования с целью разъяснения области применения настоящей Статьи в отношении других Статей, касающихся конкретной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних Конвенциях, пункт 7 настоящей Статьи отдает предпочтение специальным Статьям о дивидендах, процентах и т.д. Из этого правила следует, что настоящая Статья будет применяться к промышленным и коммерческим доходам, которые не относятся к категориям дохода, охватываемым специальными Статьями, а также к дивидендам, процентам и роялти, которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11 и пунктом 3 Статьи 12 подпадают под действие настоящей Статьи. Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными Статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как промышленные и коммерческие прибыли, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств».

Пункт 74, в его редакции после 17 июля 2008 г. и до его удаления 22 июля 2010 г., гласил следующее:

«74. В отношении пунктов 6 и 7 Новая Зеландия отмечает, что она не согласна с подходом, предложенным в отношении распределения прибыли между постоянными представительствами (ПП) в целом, как это отражено в Части I Отчета о распределении прибыли между постоянными представительствами (ПП)». Пункт 74 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 75: Соответствует пункту 63 в его редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 75 был изменен и перенумерован как пункт 85 (см. историю пункта 85), и предшествующий заголовок был перенесен вместе с ним. Одновременно пункт 63 был изменен и перенумерован как

пункт 75 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 63 гласил следующее: «63. Договаривающиеся государства могут двусторонне согласовать специальные пояснения или определения, касающиеся термина «прибыль», с целью разъяснения различия между этим термином и, например, понятием дивидендов. В частности, это может быть сочтено уместным в случае, если в обсуждаемой конвенции было сделано отступление от определений в специальных Статьях о дивидендах, процентах и роялти. Это также может быть сочтено желательным, если Договаривающиеся государства желают уведомить, что, в соответствии с внутренним налоговым законодательством одного или обоих Государств, термин «прибыль» включает особые категории поступлений, такие как доход от отчуждения или сдачи в аренду предприятия или движимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В этой связи может потребоваться рассмотреть, будет ли полезно также включить дополнительные правила для распределения такой особой прибыли». Пункт 63 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 36. 17 июля 2008 г. пункт 36 был перенумерован как пункт 63 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 36 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 35 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 92), заголовок, предшествующий пункту 36, был перемещен вместе с ним, а пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 36 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (7) Пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 33 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 33 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Договаривающиеся государства могут двусторонне согласовать специальные пояснения или определения, касающиеся термина «прибыль», с целью разъяснения различия между этим термином и, например, понятием дивидендов. В частности, это может быть сочтено уместным в случае, если в обсуждаемой Конвенции было сделано отступление от рекомендованных определений в специальных Статьях о дивидендах, процентах и роялти. Это также может быть сочтено желательным, если Договаривающиеся государства желают уведомить, что, в соответствии с национальным налоговым законодательством одного или обоих Государств, термин «прибыль» включает особые категории поступлений, такие как доход от отчуждения или сдачи в аренду предприятия или движимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности. В этой связи может потребоваться рассмотреть, будет ли полезно также включить дополнительные правила для распределения такой особой прибыли».

Пункт 75.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года».

Модельной налоговой конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. на основе другого доклада под названием «Вопросы налоговых договоров, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Пункт 76: Соответствует пункту 64 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 76 был изменён и перенумерован в пункт 86 (см. историю пункта 86), а пункт 64 был изменён и перенумерован в пункт 76 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 64 гласил следующее: «64. Следует также отметить, что, хотя определение «роялти» в пункте 2 статьи 12 Проекта конвенции 1963 г. и Модельной конвенции 1977 г. включало платежи «за использование или право на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования», ссылка на эти платежи впоследствии была исключена из этого определения, с тем чтобы обеспечить, что доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, включая доход от сдачи в аренду контейнеров, подпадает под положения статьи 7, а не статьи 12, — результат, который Комитет по налоговым вопросам считает уместным с учётом характера такого дохода.» Пункт 64 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 37. 17 июля 2008 г. пункт 37 был перенумерован в пункт 64 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 37 в редакции после 23 июля 1992 г. заменил пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

перенумерован в пункт 39 (см. историю пункта 53), и был добавлен новый пункт 37 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе двух предыдущих докладов под названиями «Налогообложение дохода от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (утверждённого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и «Налогообложение дохода от сдачи в аренду контейнеров» (утверждённого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.). Пункт 77: Соответствует пункту 8 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 77 был перенумерован в пункт 87 (см. историю пункта 87), а С (7) пункт 8 был изменён и перенумерован в пункт 77 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 8 гласил следующее: «8. До 2000 г. доход от профессиональных услуг и иной деятельности независимого характера регулировался отдельной статьёй, а именно статьёй 14. Положения этой статьи были сходны с положениями, применимыми к прибыли от предпринимательской деятельности, но в ней использовалось понятие постоянной базы, а не постоянного представительства, поскольку первоначально считалось, что последнее понятие следует оставлять для коммерческой и промышленной деятельности. Однако не всегда было ясно, какие виды деятельности подпадают под статью 14, а не под статью 7. Исключение статьи 14 в 2000 г. отразило тот факт, что не предполагалось никаких различий между понятиями постоянного представительства, как оно используется в статье 7, и постоянной базы, как она используется в статье 14, либо между тем, как исчислялась прибыль и как рассчитывался налог в зависимости от того, какая из статей — 7 или 14 — применялась. Следствием исключения статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, теперь регулируется статьёй 7 как прибыль от предпринимательской деятельности. Это было подтверждено добавлением определения термина «предпринимательская деятельность» («business»), которое прямо предусматривает, что этот термин включает профессиональные услуги или иную деятельность независимого характера.» Пункт 8 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 2.1. 18 июля 2008 г. пункт 8 был удалён, а пункт 2.1 был изменён путём включения слова «with» в первое предложение и перенумерован в пункт 8 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2.1 гласил следующее: «2.1 До 2000 г. доход от профессиональных услуг и иной деятельности независимого характера регулировался отдельной статьёй, а именно статьёй 14. Положения этой статьи были сходны с положениями, применимыми к прибыли от предпринимательской деятельности, но в ней использовалось понятие постоянной базы, а не постоянного представительства, поскольку первоначально считалось, что последнее понятие следует оставлять для коммерческой и промышленной деятельности. Однако не всегда было ясно, какие виды деятельности подпадают под статью 14, а не под статью 7. Исключение статьи 14 в 2000 г. отразило тот факт, что не предполагалось никаких различий между понятиями постоянного представительства, как оно используется в статье 7, и постоянной базы, как она используется в статье 14, либо между тем, как исчислялась прибыль и как рассчитывался налог в зависимости от того, какая из статей — 7 или 14 — применялась. Следствием исключения статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, теперь регулируется статьёй 7 как прибыль от предпринимательской деятельности. Это было подтверждено добавлением определения термина «предпринимательская деятельность» («business»), которое прямо предусматривает, что этот термин включает профессиональные услуги или иную деятельность независимого характера.» Пункт 2.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со

статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). Пункт 8 был удалён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Если вновь не касаться вопроса о надлежащих пределах налоговой юрисдикции, основной аргумент в пользу предлагаемого решения состоит в том, что оно способствует простому и эффективному администрированию и более тесно приспособлено к тому, как С (7) обычно осуществляется предпринимательская деятельность. Организация современного бизнеса весьма сложна. В странах — членах ОЭСР существует значительное число компаний, каждая из которых занимается широким разнообразием видов деятельности и ведёт обширную предпринимательскую деятельность во многих странах. Возможно, что такая компания могла создать постоянное представительство во втором государстве и осуществлять значительный объём предпринимательской деятельности через это постоянное представительство в одном конкретном виде производства; что другая часть той же компании может продавать совершенно иные товары или изделия в этом втором государстве через независимых агентов; и что у компании могут быть вполне подлинные причины для такого образа действий — причины, основанные, например, либо на исторической структуре её бизнеса, либо на коммерческой целесообразности. Желательно ли, чтобы налоговые органы заходили так далеко, чтобы настаивать на выявлении элемента прибыли по каждой из сделок, осуществляемых через независимых агентов, с целью агрегирования этой прибыли с прибылью постоянного представительства? Такая статья могла бы серьёзно препятствовать обычным коммерческим процессам и, таким образом, не соответствовать целям Конвенции.» Пункт 8 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 7 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 9 (см. историю пункта 11), а пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 8 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 7 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (утверждённом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Если вновь не касаться вопроса о надлежащих пределах налоговой юрисдикции, основной аргумент в пользу этого решения состоит в том, что оно способствует простому и эффективному администрированию и более тесно приспособлено к тому, как обычно осуществляется предпринимательская деятельность. Организация современного бизнеса весьма сложна. В странах О.Э.С.Р. существует значительное число компаний, каждая из которых занимается широким разнообразием видов деятельности и ведёт обширную предпринимательскую деятельность во многих странах. Современные тенденции политической мысли в Европе, по-видимому, сделают такие компании в будущем ещё более распространёнными, чем в настоящее время. Возможно, что такая компания могла создать постоянное представительство во втором государстве и осуществлять значительный объём предпринимательской деятельности через это постоянное представительство в одном конкретном виде производства; что другая часть той же компании может продавать совершенно иные товары или изделия в этом втором государстве через независимых агентов; и что у компании могут быть вполне подлинные причины для такого образа действий — причины, основанные, например, либо на исторической структуре её бизнеса, либо на коммерческой целесообразности. Желательно ли, чтобы налоговые органы страны заходили так далеко, чтобы настаивать на выявлении элемента прибыли по каждой из сделок, осуществляемых через независимых агентов, с целью агрегирования этой прибыли с прибылью постоянного представительства? Такая

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

статья могла бы серьёзно препятствовать обычным коммерческим процессам и, таким образом, не соответствовать целям Конвенции.» Пункт 78: Соответствует пункту 65 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату пункт 78 был перенумерован в пункт 88 (см. историю пункта 88). Одновременно пункт 65 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 8» на «пункт 77», перенумерован в пункт 78, и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом

ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 65 гласил следующее: C (7) «65. Италия и Португалия считают существенным принять во внимание, что — независимо от значения, придаваемого четвёртому предложению пункта 8, — что касается метода исчисления налогов, национальные системы не затрагиваются новой формулировкой модели, то есть исключением статьи 14.» Пункт 65 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 39. 18 июля 2008 г. пункт 39 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 2.1» на «пункт 8» и перенумерован в пункт 65, а заголовок, предшествовавший пункту 38, был перемещён непосредственно перед пунктом 65 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Италия и Португалия считают существенным принять во внимание, что — независимо от значения, придаваемого четвёртому предложению пункта 2.1, — что касается метода исчисления налогов, национальные системы не затрагиваются новой формулировкой модели, то есть исключением статьи 14.» Пункт 39 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 39 в редакции после 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. был изменён и перенумерован в пункт 53 (см. историю пункта 53) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», утвержденным Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Пункт 79: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 79 гласил следующее: «79. Бельгия не может разделить мнения, выраженные в пункте 14 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям пункта 1 статьи 7. Это особенно имеет место в случае, когда Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту — пропорционально его участию в капитале иностранной организации — доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который был получен не этим резидентом, а иностранной организацией, не подлежащей налогообложению в этом государстве в соответствии с пунктом 1 статьи 7. Такое Договаривающееся государство тем самым игнорирует правосубъектность иностранной организации и действует вопреки пункту 1 статьи 7.» Пункт 79 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 66. В эту дату пункт 79 был перенумерован в пункт 89 (см. историю пункта 89), а пункт 66 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 13» на «пункт 14» и перенумерован в пункт 79 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 66 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«66. Бельгия не может разделить мнения, выраженные в пункте 13 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям пункта 1 статьи 7. Это особенно имеет место в случае, когда договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту — пропорционально его участию в капитале иностранной организации — доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который был получен не этим резидентом, а C (7) иностранной организацией, не подлежащей налогообложению в этом государстве в соответствии с пунктом 1 статьи 7. Такое договаривающееся государство тем самым игнорирует правосубъектность иностранной организации и действует вопреки пункту 1 статьи 7.» Пункт 66 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 40.1. 17 июля 2008 г. пункт 40.1 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 10.1» на «пункт 13» и перенумерован в пункт 66 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 40.1 гласил следующее: «40.1 Бельгия не может разделить мнения, выраженные в пункте 10.1 Комментария. Бельгия считает, что применение законодательства о контролируемых иностранных компаниях противоречит положениям пункта 1 статьи 7. Это особенно имеет место в случае, когда договаривающееся

государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении дохода, полученного иностранной организацией, используя фикцию, приписывающую этому резиденту — пропорционально его участию в капитале иностранной организации — доход, полученный этой организацией. Поступая таким образом, это государство увеличивает налоговую базу своего резидента, включая в неё доход, который был получен не этим резидентом, а иностранной организацией, не подлежащей налогообложению в этом государстве в соответствии с пунктом 1 статьи 7. Такое договаривающееся государство тем самым игнорирует правосубъектность иностранной организации и действует вопреки пункту 1 статьи 7.» Пункт 40.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», утвержденным Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 80: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 80 гласил следующее: «80. Люксембург не разделяет толкование, содержащееся в пункте 14, согласно которому пункт 1 статьи 7 не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих

своих резидентов на основании положений о контролируемых иностранных компаниях, содержащихся в его внутреннем законодательстве, поскольку такое толкование ставит под сомнение фундаментальный принцип, содержащийся в пункте 1 статьи 7.»

Пункт 80 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 67. В эту дату

пункт 80 был перенумерован в пункт 90 (см. историю пункта 90). В то же

время пункт 67 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 13» ссылкой на «пункт 14» и перенумерован в пункт 80 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 67 гласил следующее: «67. Люксембург не разделяет толкование в пунктах 13, которое предусматривает, что пункт 1 статьи 7 не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих резидентов на основании положений о контролируемых иностранных компаниях, содержащихся в его внутреннем законодательстве, поскольку такое толкование ставит под сомнение фундаментальный принцип, содержащийся в пункте 1 статьи 7.»

Пункт 67 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 40.2.

17 июля 2008 г. пункт 40.2 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«пункт 10.1» ссылкой на «пункт 13» и перенумерован в пункт 67 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 40.2 гласил следующее: «40.2 Люксембург не разделяет толкование в пунктах 10.1, которое предусматривает, что пункт 1 статьи 7 не ограничивает право Договаривающегося государства облагать налогом своих резидентов на основании положений о контролируемых иностранных компаниях, содержащихся в его внутреннем законодательстве, поскольку такое толкование ставит под сомнение фундаментальный принцип, содержащийся в пункте 1 статьи 7.» C (7)

Пункт 40.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 81: Исключён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Со ссылкой на пункт 14 Ирландия отмечает своё общее замечание в пункте 27.5 Комментария к статье 1.»

Пункт 81 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 68. В эту дату

пункт 81 был перенумерован в пункт 91 (см. историю пункта 91), а

пункт 68 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 13» ссылкой на

«пункт 14» и перенумерован в пункт 81 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 68 гласил следующее: «68. Со ссылкой на пункт 13 Ирландия отмечает своё общее замечание в пункте 27.5 Комментария к статье 1.»

Пункт 68 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 40.3.

17 июля 2008 г. пункт 40.3 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 10.1» ссылкой на «пункт 13» и перенумерован в пункт 68 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 40.3 гласил следующее: «40.3 Со ссылкой на пункт 10.1 Ирландия отмечает своё общее замечание в пункте 27.5 Комментария к статье 1.»

Пункт 40.3 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 82: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 82 был перенумерован в

пункт 92 (см. историю пункта 92) и был добавлен новый пункт 82 докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 83: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 83 был перенумерован в

пункт 93 (см. историю пункта 93) и был добавлен новый пункт 83 докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 84: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 85: Соответствует пункту 75 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату

пункт 75 был изменён путём исключения Новой Зеландии из списка стран,

делающих оговорку, и перенумерован в пункт 85 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В то же время предшествующий пункту 75 заголовок был перемещён вместе с ним. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 75 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«75. Австралия и Новая Зеландия сохраняют за собой право включить положение, которое позволит применять их внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли от любой формы страхования.»

Пункт 75 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 41.

17 июля 2008 г. пункт 41 был перенумерован в пункт 75, а предшествующий пункту 41 заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 41 был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.»,

С (7) утвержденным Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 41 гласил следующее: «41. Новая Зеландия сохраняет за собой право исключить из сферы действия настоящей Статьи доход от предпринимательской деятельности в любой форме страхования.»

Пункт 41 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 39 Модельной конвенции 1977 г.

23 июля 1992 г. пункт 39 был перенумерован в пункт 41, а предшествующий пункту 39 Модельной конвенции 1977 г. заголовок был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 39 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г.

была утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 86: Соответствует пункту 76 в редакции до 22 июля 2010 г. В эту дату

пункт 76 был изменён путём исключения Новой Зеландии из списка стран,

делающих оговорку, и перенумерован в пункт 86 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 76 гласил следующее: «76. Австралия и Новая Зеландия сохраняют за собой право включить положение, разъясняющее их право облагать налогом долю прибыли от предпринимательской деятельности, на которую резидент другого Договаривающегося государства имеет фактическое право, когда такая прибыль получена доверительным управляющим трастового имущества (за исключением определённых паевых трастов, которые рассматриваются как компании для налоговых целей Австралии и Новой Зеландии) от ведения предпринимательской деятельности в Австралии или Новой Зеландии, в зависимости от случая, через постоянное представительство.»

Пункт 76 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 42.

17 июля 2008 г. пункт 42 был перенумерован в пункт 76 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 42 был изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Новой Зеландии в качестве страны,

делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», утвержденным Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Австралия сохраняет за собой право включить положение, разъясняющее её право облагать налогом долю прибыли от предпринимательской деятельности, на которую резидент другого Договаривающегося государства имеет фактическое право, когда такая прибыль получена доверительным управляющим трастового имущества (за исключением определённых паевых трастов, которые рассматриваются как компании для налоговых целей Австралии) от ведения предпринимательской деятельности в Австралии через постоянное представительство.»

Пункт 42 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 87: Соответствует пункту 77, который был перенумерован в пункт 87

22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 77 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 43.

17 июля 2008 г. пункт 43 был изменён путём исключения Испании из списка стран, делающих оговорку, и перенумерован в пункт 77 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Корея, Португалия и Испания сохраняют за собой право облагать налогом лиц, осуществляющих профессиональные услуги или иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, даже если у них нет постоянного С (7) представительства (или постоянной базы), доступного им для целей осуществления таких услуг или деятельности.»

Пункт 43 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.»,

утвержденным Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 43 в редакции после 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. был

перенумерован в пункт 39 Комментария к статье 12 (см. историю пункта 39 Комментария к статье 12) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 88: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Турции в список стран,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 88 гласил следующее: «88. Италия и Португалия сохраняют за собой право облагать налогом лиц, осуществляющих независимые личные услуги, по отдельной статье, соответствующей статье 14 в том виде, в котором она существовала до её исключения в 2000 г.»

Пункт 88 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 78.

22 июля 2010 г. пункт 78 был перенумерован в пункт 88 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 78 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 44.

17 июля 2008 г. пункт 44 был перенумерован в пункт 78 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.»,

утвержденным Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 44 был исключён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Канада и Япония сохраняют за собой право облагать доход, полученный от аренды промышленного, торгового или научного оборудования и контейнеров, налогом у источника по ставке, равной ставке налога на роялти. Однако они были бы готовы согласиться применять на взаимной основе правила статьи 8 к доходу, полученному от аренды контейнеров, используемых в международных перевозках.»

Пункт 44 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 29 предыдущего доклада под названием «Налогообложение дохода, полученного от аренды промышленного, торгового и научного оборудования» (утверждённого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и пункта 47 другого доклада под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

«Налогообложение дохода, полученного от аренды контейнеров» (также утвержденного Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 89: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления ссылки на статью 10

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 89 гласил следующее:

«89. Соединённые Штаты сохраняют за собой право внести изменения в статью 7 с тем, чтобы при применении пунктов 1 и 2 Статьи любой доход или прирост, относимый к C (7) постоянному представительству в течение периода его существования, мог облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует постоянное представительство, даже если платежи отсрочены до момента после прекращения существования постоянного представительства. Соединённые Штаты также желают отметить, что они сохраняют за собой право применять такое правило также по статьям 11, 12, 13 и 21.»

Пункт 89 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 79. В эту дату

пункт 79 был перенумерован в пункт 89 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.»,

утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 79 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 45. Пункт 45

был перенумерован в пункт 79 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 45 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.»,

утвержденным Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 45 в редакции после 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. был изменён

и перенумерован в пункт 41 Комментария к статье 12 (см. историю пункта 41 Комментария к статье 12) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 90: Соответствует пункту 80, который был перенумерован в пункт 90

22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 80 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 50.

17 июля 2008 г. пункт 50 был перенумерован в пункт 80 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 50 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 50 предыдущего доклада под названием «Налогообложение дохода, полученного от аренды контейнеров» (утверждённого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 91: Соответствует пункту 81, который был перенумерован в пункт 91

22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 81 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 51.

17 июля 2008 г. пункт 51 был перенумерован в пункт 81 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 51 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 92: Соответствует пункту 82, который был перенумерован в пункт 92

22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 82 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 52.

17 июля 2008 г. пункт 52 был перенумерован в пункт 82 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 52 был изменён 29 апреля 2000 г. путём изменения списка стран, делающих

оговорку, с исключением Новой Зеландии и добавлением Португалии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», утвержденным Комитетом

по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 31 марта 1994 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 52 гласил следующее: С (7) «52. Австралия и Новая Зеландия сохраняют за собой право предлагать в ходе двусторонних переговоров положение о том, что если информация, имеющаяся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному

представительству (ПП) предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей Статьи.» Пункт 52 в редакции после 31 марта 1994 г. соответствовал пункту 38. 31 марта 1994 г. пункт 38 был изменён и перенумерован в пункт 52 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», утвержденным Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Австралия и Новая Зеландия хотели бы иметь возможность свободно предлагать в ходе двусторонних переговоров положение о том, что если информация, имеющаяся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному представительству (ПП) предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей Статьи.» Пункт 38, в редакции после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 36 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 38 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 40 (см. историю пункта 40), пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 38, а предшествующий пункту 36 заголовок был перемещен вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 36 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 93: Соответствует пункту 83, который был перенумерован в пункт 93 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 83 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 54. 17 июля 2008 г. пункт 54 был перенумерован в пункт 83 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 54 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 94: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7

Пункт 95: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 96: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Австрии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 96 гласил следующее: «96. Чили, Греция, Мексика, Словацкая Республика и Турция сохраняют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления Модельной налоговой конвенции 2010 г. Следовательно, они не одобряют изменения в Комментарии к Статье, внесённые этим обновлением.» C (7) Пункт 96 ранее был изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 96 гласил следующее: «96. Чили, Греция, Мексика и Турция сохраняют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления Модельной налоговой конвенции 2010 г. Следовательно, они не одобряют изменения в Комментарии к Статье, внесённые этим обновлением.» Пункт 96 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 97: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 98: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 99: Добавлен

21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 100: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ ОТ МЕЖДУНАРОДНЫХ МОРСКИХ И ВОЗДУШНЫХ ПЕРЕВОЗОК

Пункт 1

1. Цель пункта 1, касающегося прибыли от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, состоит в том, чтобы обеспечить налогообложение такой прибыли только в одном государстве. Положение основано на принципе, согласно которому право налогообложения C (8) должно быть оставлено за Договаривающимся государством предприятия. Термин «международная перевозка» определён в подпункте e) пункта 1 Статьи 3. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. До 2017 года пункт 1 предусматривал, что право налогообложения оставляется за Договаривающимся государством, в котором расположено место эффективного управления предприятия. Однако обзор договорной практики стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР, показал, что большинство этих государств предпочитает предоставлять право налогообложения государству предприятия, и Статья была соответственно изменена. Некоторые государства, однако, предпочитают продолжать использовать прежнюю формулировку и предоставлять исключительное право налогообложения государству, в котором расположено место эффективного управления предприятия. Такие государства вправе заменить правило положением следующего содержания: Прибыль от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Государства, желающие использовать альтернативную формулировку, приведённую в пункте 2 выше, могут также пожелать урегулировать особый случай, когда место эффективного управления предприятия находится на борту судна, что может быть сделано путём добавления следующего положения: Если место эффективного управления судоходного предприятия находится на борту судна, то оно считается расположенным в Договаривающемся государстве, в котором находится порт приписки судна, или, если такого порта приписки нет, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является оператор судна. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Охватываемая прибыль состоит в первую очередь из прибыли, непосредственно получаемой предприятием от перевозки пассажиров или грузов судами или воздушными судами (независимо от того, принадлежат ли они предприятию, арендованы им или иным образом находятся в его распоряжении), которые оно эксплуатирует в международных перевозках. Однако по мере развития международных перевозок предприятия морского и воздушного транспорта неизменно осуществляют

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

широкий спектр видов деятельности, чтобы обеспечить, облегчить или поддержать свои операции в международных перевозках. Пункт также охватывает прибыль от деятельности, непосредственно связанной с такими операциями, а также прибыль от деятельности, которая не связана непосредственно с эксплуатацией судов или воздушных судов предприятия в международных перевозках, при условии что она является вспомогательной по отношению к такой эксплуатации. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

C (8) 4.1 Любая деятельность, осуществляемая преимущественно в связи с перевозкой предприятием пассажиров или грузов судами или воздушными судами, которые оно

эксплуатирует в международных перевозках, должна рассматриваться как непосредственно связанная с такой перевозкой. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4.2 Деятельность, которую предприятию не требуется осуществлять для целей собственной эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, но которая вносит незначительный вклад относительно такой эксплуатации и настолько тесно связана с такой эксплуатацией, что её не следует рассматривать как отдельный бизнес или источник дохода предприятия, должна рассматриваться как вспомогательная по отношению к эксплуатации судов и воздушных судов в международных перевозках. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4.3 В свете этих принципов в следующих пунктах рассматривается вопрос о том, в какой мере пункт 1 применяется в отношении некоторых конкретных видов деятельности, которые могут осуществляться предприятием, занимающимся эксплуатацией судов или воздушных судов в международных перевозках. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5. Прибыль, получаемая от сдачи в аренду судна или воздушного судна на условиях чартера в полностью снаряжённом виде, с экипажем и снабжением, должна рассматриваться так же, как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае значительная часть деятельности в сфере морских или воздушных перевозок не подпадала бы под действие положения. Однако

Статья 7, а не Статья 8, применяется к прибыли от сдачи в аренду судна или воздушного судна на

условиях бербоут-чартера, за исключением случаев, когда это является вспомогательной деятельностью предприятия, занимающегося международной эксплуатацией судов или воздушных судов. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

6. Прибыль, получаемая предприятием от перевозки пассажиров или грузов иным образом, чем судами или воздушными судами, которые оно эксплуатирует в международных перевозках, охватывается пунктом в той мере, в какой такая перевозка непосредственно связана с эксплуатацией этим предприятием судов или воздушных судов в международных перевозках или является вспомогательной деятельностью. Одним из примеров служит случай предприятия, занимающегося международными перевозками, которое часть своих пассажиров или грузов перевозит на международном уровне судами или воздушными судами, эксплуатируемыми

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

другими предприятиями, например по соглашениям о код-шеринге или слот-чартере или чтобы воспользоваться более ранним отправлением. Другим примером служит случай авиакомпании, которая эксплуатирует автобусное сообщение, соединяющее город с её аэропортом, преимущественно для обеспечения доступа в этот аэропорт и из него пассажирам своих международных рейсов. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7. Ещё одним примером служит случай предприятия, которое перевозит пассажиров или грузы судами или воздушными судами, эксплуатируемыми в международных перевозках, и которое C (8) обязуется обеспечить подачу этих пассажиров или этого груза в стране отправления перевозки либо их перевозку или доставку в стране назначения любым видом внутренних перевозок, осуществляемых другими предприятиями. В таком случае любая прибыль, получаемая первым предприятием от организации такой перевозки другими предприятиями, охватывается пунктом, даже если прибыль, получаемая другими предприятиями, которые осуществляют такие внутренние перевозки, не охватывается. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8. Предприятие часто продаёт билеты от имени других транспортных предприятий в месте, которое оно содержит преимущественно для целей продажи билетов на перевозку судами или воздушными судами, которые оно эксплуатирует в международных перевозках. Такая продажа билетов от имени других предприятий либо будет непосредственно связана с рейсами на судах или воздушных судах, которые предприятие эксплуатирует (например, продажа билета, выданного другим предприятием, на внутренний участок международного рейса, предлагаемого предприятием), либо будет вспомогательной по отношению к его собственным продажам.

Прибыль, получаемая первым предприятием от продажи таких билетов, поэтому охватывается пунктом. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8.1 Реклама, которую предприятие может размещать для других предприятий в журналах, предлагаемых на борту судов или воздушных судов, которые оно эксплуатирует, или в местах осуществления его деятельности (например, в билетных кассах), является вспомогательной по отношению к эксплуатации этих судов или воздушных судов, и прибыль, получаемая от такой рекламы, подпадает под действие пункта. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

9. Контейнеры широко используются в международных перевозках. Такие контейнеры часто используются также во внутренних перевозках. Прибыль, получаемая предприятием, занимающимся международными перевозками, от сдачи контейнеров в аренду, обычно либо непосредственно связана с эксплуатацией им судов или воздушных судов в международных перевозках, либо является вспомогательной по отношению к ней, и в таких случаях подпадает под действие пункта. Тот же вывод применяется в отношении прибыли, получаемой таким предприятием от краткосрочного хранения таких контейнеров (например, когда предприятие взимает с клиента плату за содержание загруженного контейнера на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

складе до момента доставки) или от платы за задержку возврата контейнеров. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10. Предприятие, имеющее активы или персонал в иностранном государстве для целей эксплуатации своих судов или воздушных судов в международных перевозках, может получать доход от предоставления товаров или услуг в этом государстве другим транспортным предприятиям. Это включало бы (например) предоставление товаров и С (8) услуг инженерами, персоналом наземного обслуживания и обслуживания оборудования, грузчиками, персоналом кейтеринга и персоналом по обслуживанию клиентов. Если предприятие предоставляет такие товары другим предприятиям или оказывает им услуги и такая деятельность непосредственно связана с эксплуатацией предприятием судов или воздушных судов в международных перевозках либо является вспомогательной по отношению к ней, прибыль от предоставления таких товаров или услуг другим предприятиям подпадает под действие пункта. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10.1 Например, предприятия, занимающиеся международными перевозками, могут заключать соглашения о пуле в целях снижения затрат на содержание объектов, необходимых для эксплуатации их судов или воздушных судов в других странах. Так, если авиационное предприятие соглашается в соответствии с соглашением International Airlines Technical Pool предоставлять запасные части или услуги по техническому обслуживанию другим авиакомпаниям, совершающим посадку в определённом месте (что позволяет ему пользоваться этими услугами в других местах), деятельность, осуществляемая в соответствии с этим соглашением, будет вспомогательной по отношению к эксплуатации воздушных судов в международных перевозках. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

11. (Исключён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12. Пункт не применяется к судостроительной верфи, эксплуатируемой в одном государстве судоходным предприятием, имеющим место эффективного управления в другом государстве. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

13. (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

14. Инвестиционный доход предприятий морского или воздушного транспорта (например, доход от акций, облигаций, долей участия или займов) подлежит режиму, обычно применяемому к этому классу дохода, за исключением случаев, когда инвестиция, которая генерирует доход, сделана как неотъемлемая часть осуществления деятельности по эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках в Договаривающемся государстве, так что инвестиция может рассматриваться как непосредственно связанная с такой эксплуатацией. Таким образом, пункт применялся бы к процентам

доходу, генерируемому, например, денежными средствами, необходимыми в Договаривающемся государстве для осуществления этой деятельности, или облигациями, внесёнными в качестве обеспечения, когда это требуется по закону для осуществления деятельности: в таких случаях инвестиция необходима, чтобы позволить эксплуатацию судов или воздушных судов в этом месте. Пункт, однако, не применялся бы к процентному доходу, полученному в ходе управления денежными потоками или иной казначейской деятельности для постоянных представительств предприятия, которым доход не подлежит отнесению, или для ассоциированных предприятий, независимо от того, расположены ли они в пределах или за пределами этого Договаривающегося государства, или для головного офиса С (8) (централизация казначейской и инвестиционной деятельности), равно как он не применялся бы к процентному доходу, генерируемому краткосрочным инвестированием прибыли, полученной от местной эксплуатации бизнеса, когда инвестируемые средства не требуются для этой эксплуатации. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

14.1 Предприятия, занимающиеся эксплуатацией судов или воздушных судов в международных перевозках, могут быть обязаны приобретать и использовать разрешения на выбросы и кредиты для этой цели (характер этих разрешений и кредитов разъясняется в пункте 75.1 Комментария к Статье 7). Пункт 1 применяется к доходу, получаемому такими предприятиями в отношении таких разрешений и кредитов, когда такой доход является неотъемлемой частью осуществления деятельности по эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, например когда разрешения приобретаются для цели эксплуатации судов или воздушных судов или когда разрешения, приобретённые для этой цели, впоследствии продаются, когда выясняется, что они не будут необходимы. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Эксплуатация судов, занятых в перевозках по внутренним водным путям

15. Государства, желающие применять тот же режим к перевозкам по рекам, каналам и озёрам, что и к морским и воздушным перевозкам в международных перевозках, могут сделать это путём включения следующего положения в свои двусторонние договоры: Прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации судов, занятых в перевозках по внутренним водным путям, подлежит налогообложению только в этом государстве. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16. Приведённое выше положение применялось бы не только к перевозкам по внутренним водным путям между двумя или более странами (в каковом случае оно пересекалось бы с пунктом 1), но также к перевозкам по внутренним водным путям, осуществляемым предприятием одного государства между двумя пунктами в другом государстве. Альтернативная формулировка, изложенная в пункте 2 выше, согласно которой право налогообложения предоставлялось бы государству, в котором расположено место эффективного управления предприятия, также применяется к приведённому выше положению. Если используется это альтернативное

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

положение, было бы уместно добавить ссылку на «суда, занятые в перевозках по внутренним водным путям» в пункт 3 Статей 13 и 22, с тем чтобы обеспечить, что такие суда рассматриваются таким же образом, как суда и воздушные суда, эксплуатируемые в международных перевозках (см. также пункт 9.3 Комментария к Статье 15). Кроме того, принципы и примеры, включённые в пункты 4 и 14 выше, применялись бы с необходимыми адаптациями для целей определения того, какая прибыль может рассматриваться как полученная от эксплуатации судов, занятых в перевозках по внутренним водным путям. Специфические налоговые проблемы, которые С (8) могут возникать в связи с перевозками по внутренним водным путям, в частности между сопредельными странами, могли бы также быть урегулированы особо двусторонним соглашением. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16.1 (Исключён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17. Хотя в приведённом выше альтернативном положении используется слово «лодка» (boat) в отношении перевозок по внутренним водным путям, это отражает традиционное различие,

которое не следует толковать как каким-либо образом ограничивающее значение слова «судно» (ship), используемого во всей Конвенции, которому предназначено придавать широкое значение, охватывающее любое плавсредство, используемое для водного судоходства. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17.1 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Может также быть согласовано на двусторонней основе, что прибыль от эксплуатации судов, занятых промыслом рыбы, дноуглубительными работами или буксировкой в открытом море, рассматривается как доход, подпадающий под действие настоящей Статьи. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Предприятия, не занимающиеся исключительно морскими или воздушными перевозками

19. Из формулировки пункта 1 следует, что предприятия, не занимающиеся исключительно морскими или воздушными перевозками, тем не менее подпадают под положения этого пункта в отношении прибыли, возникающей у них от эксплуатации принадлежащих им судов или воздушных судов. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Если такое предприятие имеет в иностранном государстве постоянные представительства, занимающиеся исключительно эксплуатацией его судов или воздушных судов, нет оснований рассматривать такие представительства иначе, чем постоянные представительства предприятий, занимающихся исключительно морскими или воздушными перевозками. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

21. Не возникает также каких-либо трудностей при применении положений пункта 1, если предприятие имеет в другом государстве постоянное представительство, которое не занимается исключительно морскими или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся на его собственных судах в постоянное представительство, принадлежащее ему в иностранном государстве, правильно сказать, что никакая часть прибыли, полученной предприятием посредством выступления в качестве собственного перевозчика, не может надлежащим образом облагаться налогом в государстве, где расположено постоянное представительство. То же должно быть верно даже если постоянное представительство содержит установки для эксплуатации судов или воздушных судов (например, причалы для отгрузки) или несёт иные расходы в связи с С (8) перевозкой товаров предприятия (например, расходы на персонал). В этом случае, даже хотя определённые функции, связанные с эксплуатацией судов и воздушных судов в международных перевозках, могут выполняться постоянным представительством, прибыль, относимая к этим функциям, подлежит налогообложению исключительно в государстве, которому принадлежит предприятие. Любые расходы или их часть, понесённые при выполнении таких функций, должны быть вычтены при исчислении той части прибыли, которая не подлежит налогообложению в государстве, где расположено постоянное представительство, и поэтому не будут уменьшать ту часть прибыли, относимой к постоянному представительству, которая может облагаться налогом в этом государстве в соответствии со Статьёй 7. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

22. Если суда или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках, применение альтернативной формулировки, изложенной в пункте 2 выше, к прибыли, возникающей от такой эксплуатации, не затрагивается тем обстоятельством, что суда или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством, которое не является местом эффективного управления всего предприятия; таким образом, даже если такая прибыль могла бы быть отнесена к постоянному представительству согласно статье 7, она подлежит налогообложению только в государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия (результат, который подтверждается пунктом 4 статьи 7). (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

23. В сфере морских или воздушных перевозок существуют различные формы международного сотрудничества. В этой области международное сотрудничество обеспечивается посредством

пулинговых соглашений или иных конвенций аналогичного рода, которые устанавливают определённые правила распределения поступлений (или прибыли) от совместного предприятия. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24. Для того чтобы разъяснить налоговое положение участника пула, совместного предприятия или международного эксплуатационного агентства и справиться с любыми

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

трудностями, которые могут возникнуть, Договаривающиеся государства могут на двусторонней основе добавить следующее, если сочтут это необходимым: ... но только в той части прибыли, полученной таким образом, которая относится к участнику пропорционально его доле в совместной операции. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

25. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

C (8) Замечания к Комментарию

26. (Перенумерован и изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

27. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

28. Греция и Португалия оставляют за собой свою позицию относительно применения настоящей статьи к доходу от вспомогательной деятельности (см. пункты 4–10.1, 14 и 14.1). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

29. Германия, Греция, Мексика и Турция оставляют за собой свою позицию относительно применения статьи к доходу от внутренних перевозок пассажиров или грузов и от контейнерных услуг (см. пункты 4, 6, 7 и 9 выше). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

30. Греция будет применять статью 12 к платежам от сдачи в аренду судна или воздушного судна на условиях бербоут-чартера. (Заменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

30.1 (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

31. Канада, Венгрия, Мексика и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном пункте на территории соответствующей страны для выгрузки в другом пункте в той же стране. Новая Зеландия также оставляет за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от иной прибрежной деятельности и деятельности на континентальном шельфе. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

32. Латвия оставляет за собой право в исключительных случаях применять правило о постоянном представительстве в отношении прибыли, полученной от эксплуатации судов в международных перевозках. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

33. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить особые положения в отношении прибыли, получаемой авиатранспортным консорциумом Scandinavian Airlines System (SAS). (Перенумерован 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

34. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

35. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках. C (8)

(Перенумерован 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

36. Мексика оставляет за собой право облагать налогом у источника прибыль, полученную от предоставления жилья. (Добавлен 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

37. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

38. Австралия оставляет за собой право облагать налогом прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном пункте в Австралии для выгрузки в Австралии. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

39. Соединённые Штаты оставляют за собой право включать в сферу действия пункта 1 доход от аренды судов и воздушных судов на условиях полного фрахтования, а также на условиях бербоут-чартера, если суда или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках арендатором либо если доход от аренды является побочным по отношению к прибыли от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках. Соединённые Штаты также оставляют за собой право включать в сферу действия пункта доход от использования, технического обслуживания или аренды контейнеров, используемых в международных перевозках. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

40. Словацкая Республика оставляет за собой право облагать налогом согласно статье 12 прибыль от сдачи в аренду судов, воздушных судов и контейнеров. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

41. Ирландия оставляет за собой право включать в сферу действия статьи доход от аренды судов или воздушных судов на условиях бербоут-чартера, если суда или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках арендатором либо если доход от аренды является побочным по отношению к прибыли от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

42. Турция оставляет за собой право расширить сферу действия статьи, с тем чтобы охватить перевозки автотранспортными средствами, и внести соответствующее изменение в определение «международная перевозка» в статье 3. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

43. Латвия оставляет за собой право включить положение, которое обеспечит, что прибыль от сдачи в аренду судов или воздушных судов на условиях бербоут-чартера и от сдачи в аренду контейнеров будет рассматриваться так же, как доход, охватываемый С (8) пунктом 1, когда такая прибыль является сопутствующей международным перевозкам. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Проекте Конвенции 1963 г. и до 21 ноября 2017 г. заголовок имел следующую редакцию: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТ МОРСКИХ ПЕРЕВОЗОК, ПЕРЕВОЗОК ПО ВНУТРЕННИМ ВОДНЫМ ПУТЯМ И ВОЗДУШНЫХ ПЕРЕВОЗОК»

Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Цель пункта 1, касающегося прибыли от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, состоит в том, чтобы обеспечить налогообложение такой прибыли только в одном государстве. Положение основано на принципе, согласно которому право облагать налогом должно быть оставлено Договаривающемуся государству, в котором расположено место эффективного управления предприятия. Термин «международная перевозка» определён в подпункте e) пункта 1 Статьи 3.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Цель пункта 1, касающегося прибыли от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, состоит в том, чтобы обеспечить налогообложение такой прибыли

только в одном государстве. Эксплуатация в международных перевозках означает любую эксплуатацию судов или воздушных судов, которая распространяется более чем на одну страну, независимо от числа мест захода в какую-либо конкретную страну. Положение основано на принципе, согласно которому право облагать налогом должно быть оставлено Договаривающемуся государству, в котором расположено место эффективного управления предприятия. Это делает ненужным разработку подробных правил, например для определения охватываемой прибыли, поскольку это скорее вопрос применения, при котором должны приниматься во внимание общие принципы толкования. Представляется, однако, полезным привести несколько примеров и комментариев для разъяснения данного вопроса.»

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. При определённых обстоятельствах Договаривающееся государство, в котором расположено место эффективного управления, может не быть государством, резидентом которого является предприятие, эксплуатирующее суда или воздушные суда, и поэтому некоторые государства предпочитают предоставлять

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

исключительное право облагать налогом государству резидентства. Такие государства свободны заменить правило следующей редакцией: Прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках подлежит налогообложению только в этом государстве.»

Пункт 2 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован как пункт 4 (см. историю пункта 4), и был добавлен новый пункт 2.

Пункт 3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был исключён и

новый пункт 3 был добавлен докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax C (8) Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Некоторые другие государства, с другой стороны, предпочитают использовать сочетание критерия резидентства и критерия места эффективного управления, предоставляя первичное право облагать налогом государству, в котором расположено место эффективного управления, в то время как государство резидентства устраняет двойное налогообложение в соответствии со Статьёй 23, пока первое государство в состоянии облагать налогом всю прибыль предприятия, и предоставляя первичное право облагать налогом государству резидентства, когда государство места эффективного управления не в состоянии облагать налогом всю прибыль. Государства, желающие следовать этому принципу, свободны заменить правило следующей редакцией: Прибыль предприятия Договаривающегося государства от эксплуатации судов или воздушных судов, иная чем прибыль от перевозок судами или воздушными судами, эксплуатируемыми исключительно между пунктами в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом упомянутом государстве. Однако если место эффективного управления предприятия расположено в другом государстве и это другое государство облагает налогом всю прибыль предприятия от эксплуатации судов или воздушных судов, то прибыль от эксплуатации судов или воздушных судов, иная чем прибыль от перевозок судами или воздушными судами, эксплуатируемыми исключительно между пунктами в первом упомянутом государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.»

Пункт 3 ранее был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 3 Проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5), и был добавлен новый пункт 3.

Пункт 4: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Охватываемая прибыль состоит прежде всего из прибыли, полученной предприятием от перевозки пассажиров или грузов. При таком определении, однако, положение было бы чрезмерно ограничительным с учётом развития морских и воздушных перевозок, а также по практическим соображениям. Поэтому положение охватывает также и другие виды прибыли, то есть те, которые по своему характеру или в силу их тесной связи с прибылью, непосредственно полученной от перевозок, все могут быть отнесены к одной категории. Некоторые из этих видов прибыли упоминаются в следующих пунктах.»

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 2 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 4 Проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован как

пункт 7 (см. историю пункта 7), а пункт 2 был перенумерован как

пункт 4 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

Пункт 4.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 4.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 4.3: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 5: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 31 марта 1994 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 имел следующую редакцию: C (8) «5. Прибыль, полученная от сдачи в аренду судна или воздушного судна по чартеру полностью оборудованного, укомплектованного экипажем и снабжённого, должна рассматриваться так же, как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае значительная часть деятельности морских или воздушных перевозок не подпадала бы под действие положения. Однако Статья 7, а не

Статья 8, применяется к прибыли от сдачи в аренду судна или воздушного судна на условиях бербоут-чартера,

за исключением случая, когда это является случайным источником дохода для предприятия, занимающегося международной эксплуатацией судов или воздушных судов.»

Пункт 5 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «1994

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Прибыль,

полученная от сдачи в аренду судна или воздушного судна по чартеру полностью оборудованного, укомплектованного экипажем и снабжённого, должна рассматриваться так же, как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае значительная часть деятельности морских или воздушных перевозок не подпадала бы под действие положения. Статья не применяется к прибыли от сдачи в аренду судна или воздушного судна на условиях бербоут-чартера, за исключением случая, когда это является случайным источником дохода для предприятия, занимающегося международной эксплуатацией судов или воздушных судов.»

Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 3 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 5 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 8 (см. историю пункта 8) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 3 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт

5 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Прибыль, полученная от сдачи в аренду судна или воздушного судна по чартеру полностью оборудованного, укомплектованного экипажем и снабжённого, должна рассматриваться так же, как прибыль от перевозки пассажиров или грузов. В противном случае значительная часть деятельности морских или воздушных перевозок не подпадала бы под действие положения. Статья, однако, не применяется к прибыли от бербоут-чартера.»

Пункт 6: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 6 был исключён и новый

пункт 6 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Принцип, согласно которому право облагать налогом должно быть оставлено только одному Договаривающемуся государству, делает ненужным разработку подробных правил, например для определения охватываемой прибыли, поскольку это скорее вопрос применения общих принципов толкования.»

Пункт 6 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 6 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 11 (см. историю пункта 11), и был добавлен новый пункт 6.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

Пункт 7: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 7 был исключён и новый

пункт 7 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Предприятия морских и воздушных перевозок — особенно последние — часто занимаются дополнительной деятельностью, более или менее тесно связанной с непосредственной эксплуатацией судов и воздушных судов. Хотя было бы неуместно перечислять здесь все вспомогательные виды деятельности, которые могли бы надлежащим образом подпадать под действие положения, тем не менее полезно привести несколько примеров.»

Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 4 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 7 Проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован как C (8)

пункт 12 (см. историю пункта 12), а пункт 4 был перенумерован как

пункт 7 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 8: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 8 был исключён и новый

пункт 8 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Положение применяется, в частности, к следующей деятельности:

a) продажа билетов на проезд от имени других предприятий;

b) эксплуатация автобусного сообщения, связывающего город с его аэропортом;

c) реклама и коммерческая пропаганда;

d) перевозка товаров грузовым автотранспортом, связывающим депо с портом или аэропортом.»

Пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 5 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 8 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 14) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 5 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Положение охватывает, в частности, следующую деятельность:

a) продажа билетов на проезд от имени других предприятий;

b) эксплуатация автобусного сообщения, связывающего город с его аэропортом;

c) реклама и коммерческая пропаганда.»

Пункт 8.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 9: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 9 был исключён и новый

пункт 9 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Если предприятие, занимающееся международными перевозками, обязуется обеспечить, чтобы в связи с такими перевозками товары доставлялись непосредственно грузополучателю в другом Договаривающемся государстве, такая внутренняя перевозка считается подпадающей под сферу международной эксплуатации судов или воздушных судов и, следовательно, охватывается положениями настоящей Статьи.»

Пункт 9 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

пункт 9 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 23 (см. историю пункта 23), и был добавлен новый пункт 9.

Пункт 10: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 10 был исключён и новый

пункт 10 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. В последнее время «контейнеризация» стала играть возрастающую роль в области международных перевозок. Такие контейнеры часто используются также во внутренних перевозках. Прибыль, полученная предприятием, занимающимся международными перевозками, от сдачи в аренду контейнеров, которая является дополнительной или сопутствующей по отношению к его международной С (8) эксплуатации судов или воздушных судов, подпадает под сферу действия настоящей Статьи.»

Пункт 10 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 10 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 24 (см. историю пункта 24), и был добавлен новый пункт 10.

Пункт 10.1: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 10.1 был исключён и новый

пункт 10.1 был добавлен докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax

Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10.1 имел следующую редакцию: «10.1 Другим случаем был бы случай транспортного предприятия, которое было бы обязано иметь активы или персонал в иностранном государстве для целей эксплуатации своих судов или воздушных судов в международных перевозках и которое получало бы доход от предоставления товаров или услуг в этой стране другим транспортным предприятиям. Это включало бы (например) предоставление товаров и услуг инженерами, наземным персоналом, грузчиками, персоналом общественного питания и персоналом по обслуживанию клиентов. Поскольку доход, таким образом полученный, не был бы связан с эксплуатацией судов или воздушных судов самим предприятием, этот доход обычно не подпадал бы под сферу действия Статьи 8. Если, однако, предприятие предоставляет товары или выполняет услуги для другого лица, которые являются дополнительными или сопутствующими по отношению к его эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, прибыль от предоставления таких товаров или услуг будет

подпадают под статью 8. Хотя те же соображения применяются к пулу, совместному предприятию или международному эксплуатационному агентству для целей пункта 4, в этом случае требуется изучить, насколько тесно деятельность связана с деятельностью по международным перевозкам пула, совместного предприятия или международного эксплуатационного агентства в отличие от деятельности отдельных предприятий, участвующих в таких соглашениях.» Пункт 10.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 11: Удалён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 11 гласил следующее: «11. С другой стороны, это положение не охватывает явно отдельный вид деятельности, такой как управление гостиницей как отдельным предприятием; прибыль от такого предприятия в любом случае легко определяется. Однако в некоторых случаях обстоятельства таковы, что это положение должно применяться даже к

гостиничному бизнесу, например, содержание гостиницы исключительно для предоставления транзитным пассажирам ночлега, при этом стоимость такой услуги включена в цену проездного билета. В таком случае гостиницу можно рассматривать как своего рода зал ожидания.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

Пункт 11 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 6 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16), а заголовок, предшествовавший пункту 11, был перемещён непосредственно перед пунктом 15 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 6 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 11 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 гласил следующее: «6. С другой стороны, это положение не охватывает явно отдельный вид деятельности, такой как управление гостиницей как отдельным предприятием. Прибыль от такого предприятия в любом случае легко определяется. С (8) Однако в некоторых случаях обстоятельства таковы, что это положение должно применяться даже к гостиничному бизнесу, например, содержание гостиницы исключительно для предоставления транзитным пассажирам ночлега, при этом стоимость такой услуги включена в цену проездного билета. В таком случае гостиница является просто своего рода залом ожидания.» Пункт 12: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Существует ещё один вид деятельности, который исключается из сферы применения этого положения, а именно: судостроительная верфь, эксплуатируемая в одной стране судоходным предприятием, имеющим место эффективного управления в другой стране.» Пункт 12 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 7 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 17 (см. историю пункта 17), а пункт 7 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован как пункт 12 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 13: Перенумерован как пункт 17.1 (см. историю пункта 17.1) 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 14: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Инвестиционный доход предприятий морского, внутреннего водного или воздушного транспорта (например, доход от акций, облигаций, долей или займов) подлежит налогообложению, обычно применяемому к этому классу дохода, за исключением случаев, когда инвестиция, приносящая доход, является неотъемлемой частью осуществления деятельности по эксплуатации судов или самолетов в международных перевозках в Договаривающемся государстве. Таким образом, статья будет применяться к процентному доходу, полученному, например, от наличных средств, необходимых в Договаривающемся государстве для осуществления этой деятельности, или от облигаций, размещенных в качестве обеспечения, когда это требуется законом для осуществления деятельности; однако она не будет применяться к процентному доходу, полученному в ходе управления денежными потоками или других казначейских операций для постоянных представительств предприятия, которым доход не может быть отнесён, или для ассоциированных предприятий, независимо от того, расположены ли они внутри или за пределами этого Договаривающегося государства, или для головного офиса (централизация казначейской и инвестиционной деятельности), а также она не будет применяться к процентному доходу, полученному от краткосрочных инвестиций прибыли, полученной от местной деятельности предприятия, если инвестированные средства не требуются для этой деятельности.» Пункт 14 ранее изменён 29 апреля 2000 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым

вопросам 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Инвестиционный доход предприятий морского, внутреннего водного или воздушного транспорта (например, доход от акций, облигаций, долей или займов) подлежит налогообложению, обычно применяемому к этому классу дохода.» Пункт 14 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 8 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 19 (см. историю пункта 19) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 8 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как C (8) пункт 14 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 гласил следующее: «8. Инвестиционный доход предприятий морского, внутреннего водного или воздушного транспорта (доход от акций, облигаций, долей и займов подлежит налогообложению, обычно применяемому к этому классу дохода в целом).» Пункт 14.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы налоговых соглашений, касающиеся разрешений/кредитов на выбросы» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Пункт 15: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 15 и предшествующий ему заголовок были удалены, а новый пункт 15 и заголовок были добавлены, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 15 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «Пункт 2

15. Правила в отношении права налогообложения Государства резидентства, изложенные в пунктах 2 и 3 выше, применяются также к настоящему пункту Статьи.»

Пункт 15 был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20), заголовок, предшествующий пункту 11, был перемещён непосредственно перед пунктом 15, и был добавлен новый пункт 15.

Пункт 16: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 16 был удалён, и новый

пункт 16 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Цель этого пункта состоит в применении такого же отношения к перевозкам по рекам, каналам и озёрам, как и к морским и воздушным перевозкам в международных сообщениях. Положение применяется не только к перевозкам по внутренним водным путям между двумя или более странами, но также к перевозкам по внутренним водным путям, осуществляемым предприятием одной страны между двумя пунктами в другой стране.»

Пункт 16 в редакции Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 11

Проекта конвенции 1963 года, принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21), а пункт 11 был перенумерован как пункт 16, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 16.1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 16.1 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

«16.1 Пункты 4–14.1 выше содержат руководство относительно прибыли, которая может считаться полученной от эксплуатации судов или самолетов в международных сообщениях. Принципы и примеры, включенные в эти пункты, применимы, с необходимыми адаптациями, для целей определения того, какая прибыль может считаться полученной от эксплуатации судов, занятых перевозками по внутренним водным путям.»

Пункт 16.1 был изменён 15 июля 2014 г. путём замены перекрестной ссылки на

пункт «14» на «14.1» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы налоговых соглашений, связанные с разрешениями/ кредитами на выбросы» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 16.1 гласил следующее: «16.1 Пункты 4–14.1 выше содержат руководство относительно прибыли, которая может считаться полученной от эксплуатации судов или самолетов в международных сообщениях. Принципы и примеры, включенные в эти пункты, применимы, с необходимыми адаптациями, для целей определения того, какая прибыль может считаться полученной от эксплуатации судов, занятых перевозками по внутренним водным путям.»

Пункт 16.1 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 17: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 17 был удалён, и новый

пункт 17 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 17 гласил следующее: «17. Положение не препятствует особому урегулированию специальных налоговых проблем, которые могут возникнуть в связи с перевозками по внутренним водным путям, в частности между соседними странами, посредством двустороннего соглашения.»

Пункт 17 в редакции Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 12

Проекта конвенции 1963 года, принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 17 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 12 гласил следующее: «12. Положение не препятствует особому урегулированию специальных налоговых проблем, которые могут возникнуть в связи с перевозками по внутренним водным путям, в частности между соседними странами, посредством двустороннего соглашения.»

Пункт 17.1: Перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18)

21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 18: Соответствует пункту 17.1 в редакции до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 18 был изменён и перенумерован как пункт 19 (см. историю пункта 19), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, а пункт 17.1 был перенумерован как пункт 18 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 17.1 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 13 Модельной

конвенции 1977 года. В эту дату пункт 13 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 17.1 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

Пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная

конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 18 (см. историю пункта 18), и был добавлен новый пункт 13. В то же

время заголовок, предшествующий пункту 13, был перемещён вместе с ним.

Пункт 19: Соответствует пункту 18 в редакции до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 19 был изменён и перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20), а пункт 18 был изменён и перенумерован как пункт 19 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то же время заголовок, предшествующий C (8) пункту 18, был изменён и перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 18 и предшествующий заголовок гласили следующее: «Предприятия, не занимающиеся исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками

18. Из формулировки пунктов 1 и 2 следует, что предприятия, не занимающиеся исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками, тем не менее подпадают под положения этих пунктов в отношении прибыли, получаемой ими от эксплуатации принадлежащих им судов или самолетов.»

Пункт 18 в редакции Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 13

Проекта конвенции 1963 года. В эту дату пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 18, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 13 гласил следующее:

«13. Из формулировки пунктов 1 и 2 Статьи следует, что предприятия, не занимающиеся исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками, тем не менее подпадают под положения этих пунктов в отношении прибыли, получаемой ими от эксплуатации принадлежащих им судов или самолетов.»

Пункт 20: Соответствует пункту 19 в редакции до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 20 был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21), а пункт 19 был изменён и перенумерован как пункт 20 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Если такое предприятие имеет в иностранном государстве постоянные представительства (ПП), занимающиеся исключительно эксплуатацией его судов или самолетов, нет оснований рассматривать такие представительства иначе, чем постоянные представительства (ПП) предприятий, занимающихся исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками.»

Пункт 19 в редакции Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 14

Проекта конвенции 1963 года. Пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 19, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 14 гласил следующее:

«14. Если такое предприятие имеет в иностранном государстве постоянные представительства (ПП), занимающиеся исключительно эксплуатацией его судов или самолетов, нет оснований рассматривать такие представительства иначе, чем

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

постоянные представительства (ПП) предприятий, занимающихся исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками.»

Пункт 21: Соответствует пункту 20 в редакции до 21 ноября 2017 г. В

эту дату пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), а пункт 20 был изменён и перенумерован как пункт 21 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 20 гласил следующее:

«20. Также не возникает никаких трудностей при применении положений пунктов 1 и 2, если предприятие имеет в другом Государстве постоянное представительство (ПП), которое не занимается исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся на собственных судах в принадлежащее ему постоянное представительство (ПП) в иностранном Государстве, С (8) то верно утверждение, что никакая часть прибыли, полученной предприятием в результате выполнения функций собственного перевозчика, не может надлежащим образом облагаться налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП). То же самое должно быть верно, даже если постоянное представительство (ПП) содержит сооружения для эксплуатации судов или самолетов (например, консигнационные причалы) или несет другие расходы в связи с перевозкой товаров предприятия (например, расходы на персонал). В этом случае, даже если определенные функции, связанные с эксплуатацией судов и самолетов в международных сообщениях, могут выполняться постоянным представительством (ПП), прибыль, относимая к этим функциям, облагается налогом исключительно в Государстве, где находится место эффективного управления предприятия. Любые расходы или их часть, понесенные при выполнении таких функций, должны быть вычтены при исчислении той части прибыли, которая не облагается налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), и, следовательно, не уменьшат часть прибыли, относимой к постоянному представительству (ПП), которая может облагаться налогом в этом Государстве в соответствии со Статьей 7.»

Пункт 20 был ранее изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 22 июля 2010 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Также не возникает никаких трудностей при применении положений пунктов 1 и 2, если предприятие имеет в другом Государстве постоянное представительство (ПП), которое не занимается исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками. Если его товары перевозятся на собственных судах в принадлежащее ему постоянное представительство (ПП) в иностранном Государстве, то верно утверждение, что никакая часть прибыли, полученной предприятием в результате выполнения функций собственного перевозчика, не может надлежащим образом быть отнесена к постоянному представительству (ПП). То же самое должно быть верно, даже если постоянное представительство (ПП) содержит сооружения для эксплуатации судов или самолетов

(например, консигнационные причалы) или несет другие расходы в связи с перевозкой товаров предприятия (например, расходы на персонал). В этом случае расходы постоянного представительства (ПП) в отношении эксплуатации судов или самолетов должны быть отнесены не к постоянному представительству (ПП), а к самому предприятию, поскольку никакая часть прибыли, полученной от перевозки, не приносит выгоды постоянному представительству (ПП).»

Пункт 20 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 15 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 20, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 15 гласил следующее:

«15. Также не возникает никаких трудностей при применении положений пунктов 1 и 2, если предприятие имеет в другом Государстве постоянное представительство (ПП), которое не занимается исключительно морскими, внутренними водными или воздушными перевозками. Ибо если его товары перевозятся на собственных судах в принадлежащее

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

ему постоянное представительство (ПП) в иностранном Государстве, то верно утверждение, что никакая часть прибыли, полученной предприятием в результате выполнения функций собственного перевозчика, не может надлежащим образом быть отнесена к постоянному представительству (ПП). То же самое должно быть верно, даже если постоянное представительство (ПП) содержит сооружения для эксплуатации судов или самолетов (например, консигнационные причалы) или несет другие расходы в связи с перевозкой товаров предприятия (например, расходы на персонал). В этом случае расходы постоянного представительства (ПП) в отношении эксплуатации судов или самолетов должны быть отнесены не к постоянному представительству (ПП), а к самому предприятию, поскольку никакая часть прибыли, полученной от перевозки, не приносит выгоды постоянному представительству (ПП).» C (8) Пункт 22: Соответствует пункту 21 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 22 был удалён, а пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 22 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 22, был удалён. После 22 июля 2010 г. и до 24 октября 2017 г. пункт 21 и предшествующий заголовок гласили следующее: «Пункт 3

21. В тех случаях, когда морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках, применение Статьи к прибыли, полученной от такой деятельности, не будет зависеть от того, что морские или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством (ПП), которое не является местом эффективного управления всего предприятия; таким образом, даже если такая прибыль могла быть отнесена к постоянному представительству (ПП) в соответствии со Статьей 7, она будет подлежать налогообложению только в Государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия (результат, подтвержденный пунктом 4 Статьи 7)». Пункт 21 был ранее изменен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 29 апреля 2000 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 21 гласил: «21. В тех случаях, когда морские или воздушные суда эксплуатируются в международных перевозках, применение Статьи к прибыли, полученной от такой деятельности, не будет зависеть от того, что морские или воздушные суда эксплуатируются постоянным представительством (ПП), которое не является местом эффективного управления всего предприятия (например, судов или самолетов, введенных в эксплуатацию постоянным представительством (ПП) или числящихся на балансе постоянного представительства (ПП))». Пункт 21 был заменен 29 апреля 2000 г., когда он был удален, и новый пункт 21 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 года и до его удаления 29 апреля 2000 г. пункт 21 гласил: «21. Если суда или самолеты предприятия эксплуатируются постоянным представительством (ПП), которое не является местом

эффективного управления всего предприятия (например, суда или самолеты, введенные в эксплуатацию постоянным представительством (ПП) и числящиеся на его балансе), тогда место эффективного управления для целей пунктов 1 и 2 должно рассматриваться, в отношении эксплуатации судов или самолетов, как находящееся в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП)». Пункт 21 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 16 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был изменен и перенумерован как пункт 21, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 гласил:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

«16. В тех случаях — которые, вероятно, чисто теоретические, — когда суда или самолеты предприятия эксплуатируются постоянным представительством (ПП), которое не является местом эффективного управления всего предприятия (например, суда или самолеты, введенные в эксплуатацию постоянным представительством (ПП) и числящиеся на его балансе), тогда место эффективного управления для целей пунктов 1 и 2 должно рассматриваться, в отношении эксплуатации судов или самолетов, как находящееся в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП)». Пункт 22, как он был изложен до 21 ноября 2017 г., был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 22 гласил: C (8) «22. Этот пункт касается особого случая, когда место эффективного управления предприятия находится на борту морского или речного судна. В этом случае налог будет взиматься только Государством, где расположен порт приписки морского или речного судна. Предусматривается, что если порт приписки не может быть определен, налог будет взиматься только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является эксплуатант морского или речного судна». Пункт 22, как он был изложен в Модельной конвенции 1977 года, соответствовал пункту 17 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был изменен и перенумерован как пункт 22, а предшествующий ему заголовок был перемещен вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 гласил: «17. Этот пункт касается особого случая, когда место эффективного управления предприятия находится на борту морского или речного судна. В этом случае налог будет взиматься только Государством, где расположен порт приписки морского или речного судна. Предусматривается, что если порт приписки не может быть определен, налог будет взиматься только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является эксплуатант морского или речного судна». Пункт 23: Заголовок, предшествующий пункту 23, был изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. заголовок, предшествующий пункту 23, гласил: «Пункт 4» Пункт 23 соответствует пункту 9 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 9 Проекта конвенции 1963 года был изменен и перенумерован как пункт 23, а заголовок, предшествующий пункту 23, был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 9 гласил: «9. После Второй мировой войны возникли различные формы международного сотрудничества, особенно в сфере воздушного транспорта. В этой области международное сотрудничество обеспечивается посредством пулинговых соглашений или других конвенций аналогичного рода, которые устанавливают определенные правила для распределения поступлений (или прибыли) от совместной деятельности». Пункт 24: Соответствует пункту 10 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменен и перенумерован как пункт 24, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 гласил:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

«10. В целом, участие в пуле, в совместной деятельности или в международной эксплуатационной организации, по-видимому, не представляет особых трудностей. Если рекомендованное положение применимо к любому предприятию, занимающемуся морскими, внутренними водными или воздушными перевозками, то отсюда следует, что оно должно распространяться также на прибыль, полученную посредством вышеописанного типа сотрудничества; действительно, такое толкование прямо вытекает из текста положения». Пункт 25: Перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 35) и изменен 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 25, был удален (см. историю пункта 35). С (8) Пункт 26: Перенумерован как пункт 42 (см. историю пункта 42) и изменен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 27: Удален 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 27 гласил: «27. Португалия и Турция оставляют за собой право в ходе переговоров по заключению конвенций с другими странами-членами предлагать, чтобы часть внутренних перевозок (ср. пункт 9 выше), осуществляемая иными средствами, чем те, которые используются для международных перевозок, была исключена из сферы действия Статьи, независимо от того, принадлежат ли средства транспорта перевозящему предприятию или нет». Пункт 27 был изменен 23 июля 1992 г. путем исключения Испании из списка стран, делающих замечание, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 27 гласил: «27. Португалия, Испания и Турция оставляют за собой право в ходе переговоров по заключению конвенций с другими странами-членами предлагать, чтобы часть внутренних перевозок (ср. пункт 9 выше), осуществляемая иными средствами, чем те, которые используются для международных перевозок, была исключена из сферы действия Статьи, независимо от того, принадлежат ли средства транспорта перевозящему предприятию или нет».

Пункт 27 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 28: Изменен 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестных ссылок докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28 гласил: «28. Греция и Португалия сохраняют свою позицию относительно применения настоящей Статьи к доходам от вспомогательной деятельности (см. пункты 4–10.1)». Пункт 28 был заменен 15 июля 2005 г., когда пункт 28 был удален, и новый пункт 28 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 28 гласил: «28. Португалия и Турция также оставляют за собой право в ходе таких переговоров предлагать, чтобы сдача в аренду контейнеров (ср. пункт 10 выше), даже если это является дополнительной или сопутствующей деятельностью, рассматривалась как деятельность, отдельная от международных морских или воздушных перевозок, и, следовательно, была исключена из сферы действия Статьи».

Пункт 28 был изменен 23 июля 1992 г. путем замены слов «Эти страны» в начале пункта на «Португалия и Турция» докладом под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 28 гласил: «28. Эти страны также оставляют за собой право в ходе таких переговоров предлагать, чтобы сдача в аренду контейнеров (ср. пункт 10 выше), даже если это является дополнительной или сопутствующей деятельностью, рассматривалась как деятельность, отдельная от международных морских или воздушных перевозок, и, следовательно, была исключена из сферы действия Статьи».

Пункт 28 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 29: Изменен 21 ноября 2017 г. путем добавления Мексики в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 29 гласил: C (8) «29. Германия, Греция и Турция сохраняют свою позицию относительно применения Статьи к доходам от внутренних перевозок пассажиров или грузов и от услуг, связанных с контейнерами (см. пункты 4, 6, 7 и 9 выше)». Пункт 29 был ранее изменен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 29 гласил: «29. Германия сохраняет свою позицию относительно применения Статьи к доходам от внутренних перевозок и услуг, связанных с контейнерами (ср. пункты 9 и 10 выше)».

Пункт 29 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 30: Заменен 21 сентября 1995 г., когда пункт 30 был перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 31) и новый пункт 30 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 30, был перемещен непосредственно перед пунктом 31. Пункт 30.1: Удален 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 30.1 гласил: «30.1 Австралия не согласна с толкованиями, данными в пунктах 8 d) и 9. Австралия придерживается мнения, что международная эксплуатация судов и самолетов не включает внутренние перевозки». Пункт 30.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 31: Изменен 17 июля 2008 г. путем исключения Польши из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 31 гласил: «31. Канада, Венгрия, Мексика, Новая Зеландия и Польша оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. Новая Зеландия также оставляет за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от другой прибрежной деятельности и деятельности на континентальном шельфе». Пункт 31 был ранее изменен 29 апреля 2000 г. путем исключения Австралии из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 31 гласил: «31. Австралия, Канада, Венгрия, Мексика, Новая Зеландия и Польша оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. Австралия и Новая Зеландия также оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от другой прибрежной деятельности и деятельности на континентальном шельфе». Пункт 31 был ранее изменен 23 октября 1997 г. путем добавления Венгрии и Польши в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. C (8) После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 31 гласил: «31. Австралия, Канада, Мексика и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. Австралия и Новая Зеландия также оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от другой прибрежной деятельности и деятельности на континентальном

шельфе». Пункт 31, как он был изложен до 21 сентября 1995 г., соответствовал пункту 30 Модельной конвенции 1977 года. 21 сентября 1995 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 32 (ср. историю пункта 32) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Одновременно с этим пункт 30 Модельной конвенции 1977 года был изменен путем добавления Мексики и Новой Зеландии в список стран, делающих оговорку, перенумерован как пункт 31, а предшествующий ему заголовок был перемещен вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 г. пункт 30 гласил: «30. Австралия и Канада оставляют за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. Австралия также оставляет за собой право облагать налогом в качестве прибыли от внутренних перевозок прибыль от другой прибрежной деятельности и деятельности на континентальном шельфе».

Пункт 30 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 32: Заменен 21 ноября 2017 г., когда пункт 32 был удален, и новый пункт 32 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32 гласил: «32. Бельгия, Канада, Греция, Мексика, Турция, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты оставляют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние перевозки в двусторонних конвенциях (пункт 2 Статьи)». Пункт 32 был изменен 17 июля 2008 г. путем добавления Бельгии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 32 гласил: «32. Канада, Греция, Мексика, Турция, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты оставляют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние перевозки в двусторонних конвенциях (пункт 2 Статьи)». Пункт 32 был ранее изменен 15 июля 2005 г. путем добавления Греции, Мексики и Соединенного Королевства в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

15 июля 2005 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 32 гласил: «32. Канада, Турция и Соединенные Штаты оставляют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние перевозки в двусторонних конвенциях (пункт 2 Статьи)». Пункт 32, как он был изложен до 21 сентября 1995 г., соответствовал пункту 31 Модельной конвенции 1977 года. 21 сентября 1995 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 32 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 31 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. C (8)

Пункт 33: Соответствует пункту 32, как он был изложен до 21 сентября 1995 г. В эту дату пункт 33 был перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 34), а пункт 32 был перенумерован как пункт 33 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 32 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 34: Удален 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 34 гласил: «34. Соединенное Королевство оставляет за собой право включать в пункт 1 Статьи прибыль от сдачи в аренду судов или самолетов без экипажа (bare boat basis) (ср.

пункт 5 выше) и от сдачи в аренду контейнеров (ср. пункт 10 выше)». Пункт 34 соответствовал пункту 33, как он был изложен до 21 сентября 1995 г. Пункт 34 был перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35), а пункт 33 был перенумерован как пункт 34 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 33 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 35: Соответствует пункту 34, как он был изложен до 21 сентября 1995 г. В эту дату пункт 34 был перенумерован как пункт 35 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 34, как он был изложен до 31 марта 1994 г., соответствовал пункту 25 Модельной конвенции 1977 года. 31 марта 1994 г. пункт 25 был изменен и перенумерован как пункт 34, и пункт 25 Модельной конвенции 1977 года был изменен и перенумерован как пункт 34 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 25, был удален. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 25 и предшествующий ему заголовок гласили: «Особое отступление

25. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках, вознаграждения экипажей таких судов, капитала, представленного судами в международных перевозках и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов, а также доходов от отчуждения таких судов и активов.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

Пункт 25 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 36: Добавлен 21 сентября 1995 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 года.

Пункт 37: Исключён 15 июля 2005 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 года. После 23 октября 1997 года и до 15 июля 2005 года пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Польша оставляет за собой право расширить сферу действия Статьи, с тем чтобы охватить перевозки дорожными транспортными средствами, и внести соответствующее изменение в определение C (8) «международных перевозок» в статье 3.»

Пункт 37 был добавлен 23 октября 1997 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года.

Пункт 38: Изменён 22 июля 2010 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года. После 29 апреля 2000 года и до 22 июля 2010 года пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Австралия оставляет за собой право облагать налогом прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном

месте в Австралии для выгрузки в Австралии. Австралия также оставляет за собой право облагать налогом прибыль от иной береговой деятельности и деятельности на континентальном шельфе.»

Пункт 38 был добавлен 29 апреля 2000 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года.

Пункт 39: Добавлен 29 апреля 2000 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 года.

Пункт 40: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 41: Добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года.

Пункт 42: Изменён 15 июля 2014 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 28 января 2003 года и до 15 июля 2014 года пункт 42 имел следующую редакцию: «42. Турция оставляет за собой право в исключительных случаях применять правило постоянного представительства при налогообложении прибыли от международных перевозок. Турция также оставляет за собой право расширить сферу действия Статьи, с тем чтобы охватить перевозки дорожным транспортным средством, и внести соответствующее изменение в определение «международных перевозок» в статье 3.»

Пункт 42 в редакции после 28 января 2003 года соответствовал пункту 26 Модельной конвенции

1977 года. Пункт 26 был изменён и перенумерован как пункт 42 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 года пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Хотя в принципе соглашаясь соблюдать положения статьи 8 в двусторонних конвенциях, Турция намеревается в исключительных случаях применять правило постоянного представительства при налогообложении прибыли от международных перевозок.»

Пункт 26 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 43: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 43 был исключён и

добавлен новый пункт 43 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 8

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Чили, Эстония и Словения оставляют за собой право не распространять сферу действия Статьи на перевозки по внутренним

водным путям в двусторонних конвенциях и вносить соответствующие изменения в пункт 3 статей 13, 15 и 22.»

Пункт 43 был изменён 15 июля 2014 года путём добавления Эстонии в перечень стран,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 22 июля 2010 года и до 15 июля 2014 года пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Чили и Словения оставляют за собой право не распространять сферу действия Статьи на C (8) перевозки по внутренним водным путям в двусторонних конвенциях и вносить соответствующие изменения в пункт 3 статей 13, 15 и 22.»

Пункт 43 был добавлен 22 июля 2010 года докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года.

[ОБНОВЛЕНИЕ 2025 ГОДА: СТАТЬЯ 9 (ПУНКТЫ 1–6)]

1. Статья 9 регулирует корректировки прибыли для целей налогообложения в случаях, когда сделки между ассоциированными (взаимозависимыми) предприятиями совершаются на коммерческих или финансовых условиях, отличных от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями на основе принципа «вытянутой руки» (arm's length principle).

2. Пункт 1 прямо уполномочивает налоговые администрации Договаривающихся государств производить первичную корректировку (primary adjustment) прибыли предприятия, включая в налоговую базу прибыль, которая была бы получена этим предприятием, но вследствие таких нерыночных условий не была получена.

3. Пункт 2 предусматривает механизм устранения экономического двойного налогообложения посредством так называемой «корреспондирующей (симметричной) корректировки» (corresponding adjustment). Если одно Договаривающееся государство производит первичную корректировку прибыли предприятия, другое Договаривающееся государство должно произвести соответствующую корректировку суммы взимаемого налога с ассоциированного предприятия, если оно признает, что скорректированная прибыль соответствует принципу «вытянутой руки».

4. Компетентные органы Договаривающихся государств при необходимости должны проводить консультации друг с другом в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) по Статье 25 для определения обоснованности корректировок и согласования их размера.

5. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых администраций (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) содержит международно признанные и подробные методы и принципы применения принципа «вытянутой руки», одобренные Советом ОЭСР, и служит важнейшим ориентиром для толкования и практического применения положений Статьи 9.

6. Вторичные корректировки (secondary adjustments) — такие как переквалификация избыточной прибыли в условные дивиденды (constructive dividends) или условные займы — регулируются внутренним законодательством Договаривающихся государств с учетом положений применимых статей Конвенции (в частности, Статей 10, 11 и 23).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АССОЦИИРОВАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1. Настоящая Статья касается корректировок прибыли, которые могут быть произведены для целей налогообложения в случаях, когда операции между ассоциированными предприятиями (материнскими и дочерними компаниями и компаниями под общим контролем) совершались не на условиях «вытянутой руки». Комитет потратил значительное время и усилия (и продолжает это делать), изучая условия применения этой Статьи, ее последствия и различные методологии, которые могут быть применены для корректировки прибыли, когда операции совершались не на

условиях «вытянутой руки». Его выводы изложены в докладе, озаглавленном «Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций» (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)1, который периодически обновляется, чтобы отразить ход работы Комитета в этой области. Этот доклад представляет собой согласованные на международном уровне принципы и содержит руководящие указания по применению принципа «вытянутой руки», авторитетным изложением которого является настоящая Статья. (Перенумерован и изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

2. Настоящий пункт предусматривает, что налоговые органы Договаривающегося государства могут, для целей расчета налоговых обязательств ассоциированных предприятий, пересматривать отчетность предприятий, если в результате особых отношений между предприятиями отчетность не отражает истинную налогооблагаемую прибыль, возникающую в этом Государстве. Очевидно, что корректировка должна быть допустима в таких обстоятельствах. Положения этого пункта применяются только в том случае, если между двумя предприятиями были установлены или навязаны особые условия. Пересмотр отчетности ассоциированных предприятий не разрешается, если операции между такими предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка (на основе принципа «вытянутой руки»). (Перенумерован и изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

3. Как обсуждается в Докладе Комитета по налоговым вопросам «О тонкой капитализации»2, существует взаимодействие между налоговыми договорами и внутренними правилами о тонкой капитализации, имеющее отношение к сфере применения Статьи. Комитет считает, что:

1 Первоначальная версия этого доклада была одобрена Советом ОЭСР 27 июня 1995 г. Опубликована в виде брошюры под названием «Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций», ОЭСР, Париж, 1995. 2 Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г. и воспроизведен в Томе II на стр. R(4)-1.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

a) Статья не препятствует применению национальных правил о тонкой капитализации в той мере, в какой их действие заключается в приравнивании прибыли заемщика к сумме, соответствующей прибыли, которая возникла бы в ситуации, отвечающей принципу «вытянутой руки»;

b) Статья имеет отношение не только к определению того, является ли ставка процента, предусмотренная в договоре займа, ставкой, отвечающей принципу «вытянутой руки», но и к определению того, может ли заем, кажущийся таковым на первый взгляд, рассматриваться как заем или должен рассматриваться как иной вид платежа, в частности, как взнос в акционерный капитал; C (9) c) применение правил, предназначенных для регулирования тонкой капитализации, обычно не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующего отечественного предприятия сверх прибыли, отвечающей принципу «вытянутой руки», и что этот принцип должен соблюдаться при применении действующих налоговых договоров. (Перенумерован и изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

4. Возникает вопрос о том, соответствуют ли Конвенции особые процессуальные правила, которые некоторые страны приняли для регулирования операций между связанными сторонами. Например, можно задаться вопросом, соответствуют ли принципу «вытянутой руки» перенос бремени доказывания или презумпции любого рода, которые иногда встречаются во внутреннем законодательстве. Ряд стран толкуют Статью таким образом, что она никоим образом не препятствует корректировке прибыли в соответствии с национальным законодательством на условиях, отличающихся от предусмотренных Статьей, и что ее функция заключается в поднятии принципа «вытянутой руки» на уровень договора. Кроме того, почти все государства-члены считают, что дополнительные требования к информации, которые были бы более строгими, чем обычные требования, или даже перенос бремени доказывания, не будут представлять собой дискриминацию по смыслу Статьи 24. Однако в некоторых случаях применение национального законодательства некоторых стран может привести к корректировкам прибыли, противоречащим

принципам Статьи. Договаривающиеся государства в соответствии со Статьей имеют возможность разрешать такие ситуации посредством соответствующих корректировок (см. ниже) и в рамках процедур взаимного согласования. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

5. Пересмотр операций между ассоциированными предприятиями в ситуации, предусмотренной пунктом 1, может привести к экономическому двойному налогообложению (налогообложению одного и того же дохода в руках разных лиц) в той мере, в какой предприятие Государства A, чья прибыль пересмотрена в сторону увеличения, будет обязано уплатить налог с суммы прибыли, которая уже была обложена налогом в руках его ассоциированного предприятия в Государстве B. Пункт 2 предусматривает, что в этих

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

обстоятельствах Государство B должно произвести соответствующую корректировку для устранения двойного налогообложения. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

6. Следует, однако, отметить, что корректировка не должна производиться автоматически в Государстве B только потому, что прибыль в Государстве A была увеличена; корректировка производится только в том случае, если Государство B считает, что скорректированная сумма прибыли правильно отражает то, какой была бы прибыль, если бы операции осуществлялись на условиях «вытянутой руки». Иными словами, этот пункт не может быть применен и не должен применяться в случаях, когда прибыль одного ассоциированного предприятия увеличена до уровня, превышающего тот, который она имела бы, если бы была правильно рассчитана на основе принципа «вытянутой руки». Поэтому Государство B обязуется произвести корректировку прибыли аффилированной компании только в том случае, если оно считает, что корректировка, произведенная в Государстве A, обоснована как по принципу, так и по сумме. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

6.1 В соответствии с внутренним законодательством некоторых стран налогоплательщику может быть разрешено в соответствующих обстоятельствах внести изменения в ранее поданную налоговую декларацию для корректировки цены сделки между ассоциированными предприятиями с целью сообщения цены, которая, по мнению налогоплательщика, является ценой, отвечающей принципу «вытянутой руки». Если такие корректировки сделаны добросовестно, они могут способствовать представлению налогоплательщиками налогооблагаемого дохода в соответствии с принципом «вытянутой руки». Однако экономическое двойное налогообложение может возникнуть, например, если такая инициированная налогоплательщиком корректировка увеличивает прибыль предприятия одного Договаривающегося государства, но отсутствует соответствующая корректировка прибыли ассоциированного предприятия в другом Договаривающемся государстве. Устранение такого двойного налогообложения входит в сферу действия пункта 2. Действительно, в той мере, в какой налоги были начислены на увеличенную прибыль в первом упомянутом Государстве, это Государство может считаться включившим в прибыль предприятия этого Государства, и обложившим налогом, прибыль, по которой предприятие другого Государства было обложено налогом. В этих обстоятельствах Статья 25 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств консультироваться друг с другом для устранения двойного налогообложения; компетентные органы могут соответственно, при необходимости, использовать процедуру взаимного согласования для определения того, соответствовала ли первоначальная корректировка условиям пункта 1, и, если это так, для определения суммы соответствующей корректировки суммы налога, начисленного в другом Государстве на эту прибыль, с целью устранения двойного налогообложения. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. В пункте не указан метод, с помощью которого должна производиться корректировка. Государства-члены ОЭСР используют различные методы для предоставления льгот в

этих обстоятельствах, и поэтому Договаривающимся государствам предоставляется возможность двусторонне договориться о любых конкретных правилах, которые они пожелают добавить к Статье. Некоторые Государства, например, предпочли бы систему, при которой, если прибыль предприятия X в Государстве A увеличивается до того уровня, который она имела бы на основе принципа «вытянутой руки», корректировка производилась бы путем пересмотра налоговой оценки в отношении ассоциированного предприятия Y в Государстве B, содержащей двойное налогообложение прибыли, с целью уменьшения налогооблагаемой прибыли на соответствующую сумму. Некоторые другие Государства, с другой стороны, предпочли бы предусмотреть, что для целей Статьи 23 прибыль, подвергшаяся двойному налогообложению, должна рассматриваться в руках предприятия Y Государства B так, как если бы она могла облагаться налогом в Государстве A; соответственно, предприятие Государства B имеет право на освобождение в Государстве B, в соответствии со Статьей 23, в отношении налога, уплаченного его ассоциированным предприятием в Государстве A. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

8. Целью пункта не является рассмотрение того, что можно было бы назвать «вторичными корректировками». Предположим, что пересмотр налогооблагаемой прибыли предприятия X в Государстве A был произведен в соответствии с принципом, изложенным в пункте 1, и предположим также, что корректировка произведена в отношении прибыли предприятия Y в Государстве B в соответствии с принципом, изложенным в пункте 2. Ситуация все еще не была восстановлена в точности до того состояния, в котором она была бы, если бы операции осуществлялись по ценам «вытянутой руки», поскольку фактически деньги, представляющие прибыль, которая является предметом корректировки, находятся в руках предприятия Y, а не предприятия X. Можно утверждать, что если бы ценообразование по принципу «вытянутой руки» действовало, и предприятие X впоследствии пожелало бы перевести эти прибыли предприятию Y, оно сделало бы это, например, в форме дивидендов или роялти (если предприятие Y было материнской компанией предприятия X) или, например, в форме займа (если предприятие X было материнской компанией предприятия Y), и что в этих обстоятельствах могли бы возникнуть другие налоговые последствия (например, применение налога у источника) в зависимости от вида рассматриваемого дохода и положений Статьи, касающихся такого дохода. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

9. Эти вторичные корректировки, которые потребовались бы для точного восстановления ситуации, какой она была бы, если бы операции осуществлялись на условиях «вытянутой руки», зависят от фактов каждого конкретного случая. Следует отметить, что ничто в пункте 2 не препятствует осуществлению таких вторичных корректировок, если они разрешены внутренним законодательством Договаривающихся государств. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

10. Пункт также оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период времени, по истечении которого Государство B не будет обязано

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после пересмотра в сторону увеличения прибыли предприятия X в Государстве A. Некоторые Государства считают, что обязательство Государства B должно быть бессрочным — иными словами, независимо от того, сколько лет Государство A возвращается назад для пересмотра налоговых оценок, предприятие Y должно по справедливости быть обеспечено соответствующей корректировкой в Государстве B. Другие Государства считают, что бессрочное обязательство такого рода является необоснованным с точки зрения практического администрирования. В этих обстоятельствах, следовательно, эта проблема не была рассмотрена в тексте Статьи; однако Договаривающимся государствам предоставляется свобода в двусторонних конвенциях включать, если они того пожелают, положения, касающиеся продолжительности периода времени, в течение которого Государство B должно быть обязано произвести соответствующую корректировку (см. по этому вопросу пункты 39, 40 и 41 Комментария к Статье 25). Договаривающиеся государства также могут пожелать решить этот вопрос посредством положения, ограничивающего

продолжительность периода времени, в течение которого может быть произведена первичная корректировка в соответствии с пунктом 1; такое решение позволяет избежать экономического двойного налогообложения, которое в противном случае может возникнуть при отсутствии соответствующей корректировки после первичной корректировки. Договаривающиеся государства, желающие достичь такого результата, могут двусторонне договориться о добавлении следующего пункта после пункта 2:

3. Договаривающееся государство не включает в прибыль предприятия, и, соответственно, не облагает налогом прибыль, которая могла бы быть получена предприятием, но по причинам, указанным в пункте 1, не была получена, по истечении [согласованный двусторонне период] с конца налогового года, в котором прибыль могла бы быть получена предприятием. Положения этого пункта не применяются в случае мошенничества, грубой небрежности или умышленного неисполнения обязательств. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Если между заинтересованными сторонами возникает спор относительно суммы и характера соответствующей корректировки, должна быть применена процедура взаимного согласования, предусмотренная Статьей 25; Комментарий к этой Статье содержит ряд соображений, применимых к корректировкам прибыли ассоциированных предприятий, осуществляемым на основе настоящей Статьи (в частности, после корректировки трансфертных цен), и к соответствующим корректировкам, которые затем должны быть произведены в соответствии с пунктом 2 этой Статьи (см., в частности, пункты 10, 11, 12, 33, 34, 40 и 41 Комментария к Статье 25). (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Замечание к Комментарию

12. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

13. (Удалён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

14. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

15. Соединенные Штаты отмечают, что могут существовать разумные способы решения проблем тонкой капитализации, помимо изменения характера финансового инструмента с долгового на долевой и характера платежа с процентов на дивиденды. Например, в соответствующих случаях характер инструмента (как долгового) и характер платежа (как процентов) могут оставаться неизменными, но облагающее налогом Государство может отложить вычет уплаченных процентов, который в противном случае был бы разрешен при расчете чистого дохода заемщика. (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

16. Чешская Республика оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, но готова в ходе переговоров принять этот пункт и одновременно добавить третий пункт, ограничивающий потенциальную соответствующую корректировку случаями добросовестного поведения. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

17. (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

17.1 Италия оставляет за собой право включать в свои договоры положение, согласно которому она будет производить корректировки в соответствии с пунктом 2 Статьи 9 только согласно процедуре, предусмотренной статьей о взаимном согласовании соответствующего договора. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

18. Австралия оставляет за собой право предлагать положение, согласно которому, если информация, имеющаяся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению на предприятие, компетентный орган может применить к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства, с тем условием, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет имеющаяся у компетентного органа информация, в соответствии с принципами настоящей Статьи. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

19. Венгрия и Словения оставляют за собой право указать в пункте 2, что соответствующая корректировка будет произведена только в том случае, если они сочтут первичную корректировку обоснованной. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок гласил: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9 О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ АССОЦИИРОВАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ»

Пункт 1: Соответствует пункту 3 в его редакции до 23 октября 1997 г. В эту дату

пункт 1 был изменён и перенумерован как пункт 2 (см. историю пункта 2), а

пункт 3 был изменён и перенумерован как пункт 1, согласно докладу под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 1, был перемещён вместе с ним. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Комитет также изучил трансфертное ценообразование товаров, технологий, торговых марок и услуг между ассоциированными предприятиями и методологии, С (9) которые могут применяться для определения корректных цен в случаях, когда передачи осуществлялись на условиях, отличающихся от принципа «вытянутой руки». Его выводы, изложенные в докладе под названием «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия»,1 представляют собой согласованные на международном уровне принципы и предоставляют действительные руководящие указания для применения принципа «вытянутой руки», лежащего в основе Статьи. 1 Принят Советом ОЭСР 16 мая 1979 г. Опубликован как «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия», ОЭСР, Париж, 1979 г.»

Пункт 3 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 3 Модельной конвенции 1977 года

был изменён и перенумерован как пункт 6 (см. историю пункта 6), и был добавлен новый пункт 3, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 30–32 предыдущего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 2: Соответствует пункту 1 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 октября 1997 г. В эту дату пункт 2 был изменён и перенумерован как пункт 3 (см. историю пункта 3), пункт 1 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 2, а заголовок, предшествующий пункту 1, был перемещён вместе с ним, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Настоящая Статья касается ассоциированных предприятий (материнских и дочерних компаний, а также компаний, находящихся под общим контролем), и её

пункт 1 предусматривает, что в таких случаях налоговые органы Договаривающегося

государства могут в целях исчисления налоговых обязательств переписывать отчётность предприятий, если в результате особых отношений между предприятиями отчётность не отражает истинную налогооблагаемую прибыль, возникающую в этом Государстве. Очевидно, что корректировка должна быть санкционирована в таких обстоятельствах, и этот пункт, по-видимому, требует очень небольшого комментария. Возможно, следует упомянуть, что положения

этого пункта применяются только в том случае, если между двумя предприятиями были установлены или наложены особые условия. Переписывание отчётности ассоциированных предприятий не разрешается, если операции между такими предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка (на условиях «вытянутой руки»).»

Пункт 1 был изменён и предшествующий ему заголовок был добавлен, когда

Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил следующее: «1. Настоящая Статья касается ассоциированных предприятий (материнских и дочерних компаний, а также компаний, находящихся под общим контролем) и предусматривает, что в таких случаях налоговые органы Договаривающегося государства могут в целях исчисления налоговых обязательств переписывать отчётность предприятий, если в результате особых отношений между предприятиями отчётность не отражает истинную налогооблагаемую прибыль, возникающую в этой стране. Очевидно, что исправление должно быть санкционировано в таких

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

обстоятельствах, и Статья, по-видимому, требует очень небольшого комментария. Возможно, следует упомянуть, что положения Статьи применяются только в том случае, если между двумя предприятиями были установлены или наложены особые условия. Переписывание отчётности ассоциированных предприятий не разрешается, если операции между такими предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка.»

Пункт 3: Соответствует пункту 2 в его редакции до 23 октября 1997 г. В эту дату

пункт 3 был изменён и перенумерован как пункт 1 (см. историю пункта 1), а

пункт 2 был изменён путём замены сноски к нему и перенумерован как пункт 3,

согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции С (9) 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. сноска к пункту 2 гласила следующее: «1 Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г. Опубликован в «Недостаточная капитализация — Налогообложение деятелей искусств, артистов и спортсменов», в сборнике «Вопросы международного налогообложения» № 2, ОЭСР, Париж, 1987 г.»

Пункт 2 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 2 Модельной конвенции 1977 года

был перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5) и был добавлен новый

пункт 2, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 48, 50 и 84 предыдущего доклада под названием «Недостаточная капитализация» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). В то же время заголовок, предшествующий пункту 2, был перемещён вместе с ним.

Пункт 4: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 4 Модельной конвенции 1977 года

был перенумерован как пункт 7 (см. историю пункта 7) и был добавлен новый

пункт 4, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 30–32 предыдущего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 5: Соответствует пункту 2 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 8 (см. историю пункта 8), а пункт 2 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 5, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 2, был перемещён вместе с ним.

Пункт 2 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная

конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 6: Соответствует пункту 3 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 6 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 9 (см. историю пункта 9), а пункт 3 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 6, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе предыдущего доклада под названием «Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования» (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Следует, однако, отметить, что корректировка не должна автоматически производиться в Государстве Б только потому, что прибыль в Государстве А была увеличена; корректировка производится только в том случае, если Государство Б считает, что сумма скорректированной прибыли правильно отражает ту прибыль, которая была бы получена, если бы операции осуществлялись на условиях «вытянутой руки». Иными словами, пункт не направлен на избежание двойного налогообложения, возникающего в случаях, когда прибыль одного ассоциированного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

предприятия увеличивается до уровня, превышающего тот, который был бы получен, если бы она была правильно исчислена на условиях «вытянутой руки». Поэтому Государство Б обязуется произвести корректировку прибыли аффилированной компании только в том случае, если оно считает, что корректировка, произведённая в Государстве А, обоснована как по существу, так и по сумме.»

Пункт 3 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 6.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 — Итоговый доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15–16 ноября 2015 г. C (9)

Пункт 7: Соответствует пункту 4 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 7 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 10 (см. историю пункта 10), а пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 7, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 4 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 8: Соответствует пункту 5 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 8 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 11 (см. историю пункта 11), а пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 8, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 5 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 9: Соответствует пункту 6 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 9 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 18), а пункт 6 был перенумерован как пункт 9, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 9, был перемещён вместе с ним.

Пункт 6 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 10: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 — Итоговый доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Пункт также оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период времени, по истечении которого Государство Б не было бы обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после увеличения прибыли предприятия X в Государстве А. Некоторые Государства считают, что обязательство Государства Б должно быть бессрочным — иными словами, независимо от того, насколько далеко в прошлое Государство А возвращается для пересмотра начислений, предприятие Y должно быть по справедливости обеспечено соответствующей корректировкой в Государстве Б. Другие Государства считают, что бессрочное обязательство такого рода является неразумным с точки зрения практического администрирования. В этих

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

обстоятельствах, следовательно, эта проблема не была рассмотрена в тексте Статьи; однако Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению включать в двусторонние конвенции положения, касающиеся продолжительности периода времени, в течение которого Государство Б обязано производить соответствующую корректировку (см. по этому вопросу пункты 39, 40 и 41 Комментария к статье 25).»

Пункт 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём замены перекрестных ссылок на

пункты «28, 29 и 30» Комментария к статье 25 на «39, 40 и 41» соответственно, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения споров по налоговым договорам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: C (9) «10. Пункт также оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период времени, по истечении которого Государство Б не было бы обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после увеличения прибыли предприятия X в Государстве А. Некоторые Государства считают, что обязательство Государства Б должно быть бессрочным — иными словами, независимо от того, насколько далеко в прошлое Государство А возвращается для пересмотра начислений, предприятие Y должно быть по справедливости обеспечено

соответствующей корректировкой в Государстве Б. Другие Государства считают, что бессрочное обязательство такого рода является неразумным с точки зрения практического администрирования. В этих обстоятельствах, следовательно, эта проблема не была рассмотрена в тексте Статьи; однако Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению включать в двусторонние конвенции положения, касающиеся продолжительности периода времени, в течение которого Государство Б обязано производить соответствующую корректировку (см. по этому вопросу пункты 28, 29 и 30 Комментария к статье 25).»

Пункт 10 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 7 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 10 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 13), а пункт 7 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 10 и изменён путём добавления ссылки на Комментарий к статье 25 в конце него, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Пункт также оставляет открытым вопрос о том, должен ли существовать период времени, по истечении которого Государство Б не было бы обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после увеличения прибыли предприятия X в Государстве А. Некоторые Государства считают, что обязательство Государства Б должно быть бессрочным — иными словами, независимо от того, насколько далеко в прошлое Государство А возвращается для пересмотра начислений, предприятие Y должно быть по справедливости обеспечено соответствующей корректировкой в Государстве Б. Другие Государства считают, что бессрочное обязательство такого рода является неразумным с точки зрения практического администрирования. В этих обстоятельствах, следовательно, эта проблема не была рассмотрена в тексте Статьи; однако Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению включать в двусторонние конвенции положения, касающиеся продолжительности периода времени, в течение которого Государство Б обязано производить соответствующую корректировку.»

Пункт 7 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом

ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 11: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены перекрестных ссылок на «9, 10,

22, 23, 29 и 30 Комментария к статье 25» на «10, 11, 12, 33, 34, 40 и 41» соответственно, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения споров по налоговым договорам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Если между заинтересованными сторонами возникает спор относительно суммы и характера соответствующей корректировки, должна быть применена процедура взаимного согласования (МАР), предусмотренная статьёй 25; Комментарий к этой Статье содержит ряд соображений, применимых к корректировкам прибыли ассоциированных предприятий, осуществляемым на основании настоящей Статьи (в частности, после корректировки трансфертных цен) и к

соответствующие корректировки, которые затем должны быть произведены во исполнение пункта 2 этой статьи (см. в частности пункты 9, 10, 22, 23, 29 и 30 Комментария к статье 25).»

Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 8 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был C (9) изменён и перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16), заголовок, предшествовавший пункту 11, был перемещён вместе с ним, а пункт 8 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 11 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Если между заинтересованными сторонами возникает спор относительно характера и размера надлежащей корректировки, вопрос рассматривается так

же, как любой другой вопрос факта; при необходимости компетентные органы могут консультироваться друг с другом.»

Пункт 8 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 12: Изменён и перенумерован как пункт 18 (см. историю

пункта 18) 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 13: Удалён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Австралия желала бы, чтобы в настоящей статье было предусмотрено положение, которое позволит прибегать к внутреннему праву в отношении налогообложения прибыли страхового предприятия.»

Пункт 13 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 10 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 10 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 13 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 10 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 14: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. Германия не согласна с использованием термина «прибыль на условиях „вытянутой руки“» в пункте 2 выше.»

Пункт 14 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 89 предшествующего доклада под названием «Тонкая капитализация» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.).

Пункт 15: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

Пункт 16: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Венгрии из перечня

государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Чешская Республика и Венгрия оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, но готовы в ходе переговоров принять этот пункт и одновременно добавить третий пункт, ограничивающий потенциальную соответствующую корректировку добросовестными (bona fide) случаями.»

Пункт 16 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Финляндии, Мексики,

Норвегии и Швейцарии из перечня государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 16 имел С (9) следующую редакцию: «16. Чешская Республика, Финляндия, Венгрия, Мексика, Норвегия и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. Чешская Республика, однако, готова в ходе переговоров принять этот пункт и в то же время добавить третий пункт, ограничивающий потенциальную соответствующую корректировку добросовестными (bona fide) случаями.»

Пункт 16 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения Португалии из

перечня государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Чешская Республика, Финляндия, Венгрия, Мексика, Норвегия, Португалия и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. Чешская Республика, однако, готова в ходе переговоров принять этот пункт и в то же время добавить третий пункт, ограничивающий потенциальную соответствующую корректировку добросовестными (bona fide) случаями.»

Пункт 16 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём изменения перечня

государств, делающих оговорку, с исключением Бельгии и добавлением Чешской Республики и Венгрии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Бельгия, Финляндия, Мексика, Норвегия, Португалия и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.»

Пункт 16 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики в

перечень государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 16 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 16, а заголовок, предшествовавший пункту 11, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Бельгия, Финляндия, Германия, Италия, Япония, Португалия и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.»

Пункт 11 и предшествовавший ему заголовок были добавлены при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

Пункт 17: Удалён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Германия оставляёт за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, но готова в ходе переговоров принять этот пункт исходя из давно сложившегося и неизменного понимания Германией того, что другое Договаривающееся

государство обязано производить корректировку суммы налога лишь в той мере, в какой оно соглашается, в одностороннем порядке или в рамках процедуры взаимного согласования, с корректировкой прибыли первым упомянутым Государством.»

Пункт 17 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 17 в редакции, действовавшей до 15 июля 2005 г., был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой C (9)

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. В отношении пункта 2 Бельгия, Франция, Венгрия, Польша и Португалия оставляют за собой право указать в своих конвенциях, что они произведут корреспондирующую корректировку, если сочтут эту корректировку обоснованной.»

Пункт 17 был изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Португалии в перечень государств,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. В отношении пункта 2 Бельгия, Франция, Венгрия и Польша оставляют за собой право указать в своих конвенциях, что они произведут корреспондирующую корректировку, если сочтут эту корректировку обоснованной.»

Пункт 17 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Бельгии,

Венгрии и Польши в перечень государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. В отношении пункта 2 Франция оставляёт за собой право указать в своих конвенциях, что она произведёт корреспондирующую корректировку, если сочтёт эту корректировку обоснованной.»

Пункт 17 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17.1: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 18: Изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения Новой Зеландии из перечня

государств, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Австралия и Новая Зеландия оставляют за собой право предложить положение о том, что, если информации, имеющейся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточно для определения прибыли, подлежащей отнесению к предприятию, компетентный орган может применить к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей статьи.»

Пункт 18 ранее был изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

23 октября 1997 г. После 31 марта 1994 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. При ведении переговоров о конвенциях с другими государствами-членами Австралия и Новая Зеландия оставляют за собой право предложить положение о том, что, если информации, имеющейся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточно для определения прибыли, подлежащей отнесению к предприятию, компетентный орган может применить к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей статьи.»

Пункт 18 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г., соответствовал пункту 12. 31 марта 1994 г.

пункт 12 был изменён и перенумерован как пункт 18

С (9) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. При ведении переговоров о конвенциях с другими государствами-членами Австралия и Новая Зеландия желали бы иметь свободу предложить положение о том, что, если информации, имеющейся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточно для определения прибыли, подлежащей отнесению к предприятию, компетентный орган может применить к этому предприятию для этой цели положения налогового законодательства этого Государства при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей статьи.»

Пункт 12 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 9 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 12 Модельной конвенции 1977 года был удалён, пункт 9 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 12, а заголовок, предшествовавший пункту 9, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 9 Модельной конвенции 1977 года и предшествовавший ему заголовок были добавлены

при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Модельной конвенции 1977 года и до его удаления 23 июля 1992 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Соединённые Штаты считают, что настоящая статья должна применяться ко всем связанным лицам, а не только к предприятию одного Договаривающегося государства и связанному предприятию другого Договаривающегося государства, и что она должна применяться к «доходу, вычетам, кредитам или льготам», а не только к «прибыли».»

Пункт 12 Модельной конвенции 1977 года был добавлен при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 19: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Венгрии в перечень государств,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт

19 имел следующую редакцию: «19. Словения оставляёт за собой право указать в пункте 2, что корреспондирующая корректировка будет произведена только если она сочтёт, что первичная корректировка обоснована.»

Пункт 19 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 19 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г., был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 19 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 9

«19. Канада оставляёт за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, если только обязательство произвести корректировку не подчинено определённым срокам давности и не применяется в случае мошенничества, умышленного неисполнения или небрежности.»

Пункт 19 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

C (9)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДИВИДЕНДОВ

I. Предварительные замечания

1. Под «дивидендами» обычно понимается распределение прибыли акционерам акционерными обществами (companies limited by shares),1 коммандитными товариществами с акционерным капиталом (limited partnerships with share capital),2 обществами с ограниченной ответственностью (limited liability companies)3 или иными акционерными обществами (joint stock companies).4 По законодательству стран — членов ОЭСР такие акционерные общества являются юридическими лицами с отдельной правосубъектностью, отличной от всех их акционеров. В этом отношении они отличаются от товариществ, поскольку последние в большинстве стран не обладают правосубъектностью. C (10) (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Многие государства считают, что прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой товариществом, является прибылью товарищей, полученной от их собственных усилий; для них это прибыль от предпринимательской деятельности. Поэтому эти государства рассматривают товарищество как фискально прозрачное, и товарищи обычно облагаются налогом лично в отношении своей доли капитала товарищества и прибыли товарищества. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Положение акционера иное; он не является предпринимателем, и прибыль компании не является его прибылью; поэтому она не может быть отнесена к нему. Он облагается налогом лично только в отношении той прибыли, которая распределяется компанией (за исключением положений законодательства некоторых стран, касающихся налогообложения нераспределённой прибыли в особых случаях). С точки зрения акционеров дивиденды представляют собой доход от капитала, который они предоставили в распоряжение компании в качестве её акционеров. (Добавлен 30 июля 1963 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

4. Пункт 1 не предписывает принцип налогообложения дивидендов ни исключительно в государстве резидентства бенефициара, ни исключительно в государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

1 Sociétés anonymes. 2 Sociétés en commandite par actions. 3 Sociétés à responsabilité limitée. 4 Sociétés de capitaux.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

5. Налогообложение дивидендов исключительно в государстве источника неприемлемо в качестве общего правила. Кроме того, существуют некоторые государства, которые не облагают дивиденды налогом у источника, тогда как в качестве общего правила все государства облагают налогом резидентов в отношении дивидендов, которые они получают от компаний-нерезидентов. (Перенумерован 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

6. С другой стороны, налогообложение дивидендов исключительно в государстве резидентства бенефициара неосуществимо в качестве общего правила. Оно в большей степени соответствовало бы природе дивидендов, которые являются инвестиционным доходом, но было бы нереалистично предполагать, что есть какая-либо перспектива согласия на то, чтобы от любого налогообложения дивидендов у источника полностью отказались.

C (10) (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. По этой причине пункт 1 лишь устанавливает, что дивиденды могут облагаться налогом в государстве резидентства бенефициара. Термин «выплаченные» имеет весьма широкое значение, поскольку понятие выплаты означает исполнение обязанности предоставить средства в распоряжение акционера способом, требуемым договором или обычаем. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

8. Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, и поэтому не применяется к дивидендам, выплачиваемым компанией, являющейся резидентом третьего государства. Дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом первым упомянутым государством согласно пункту 2, но могут также облагаться налогом другим государством согласно пункту 1 Статьи 7 (см. пункты 9 и 9.1 Комментария к Статьям 23 A и 23 B об устранении двойного налогообложения в таких случаях). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

9. Пункт 2 сохраняет право на налогообложение за государством источника дивидендов, т. е. за государством, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды; это право на налогообложение, однако, существенно ограничено. Согласно подпункту b) ставка налога ограничена 15 процентами, что представляется разумным максимальным размером. Более высокая ставка едва ли могла бы быть оправдана, поскольку государство источника уже может облагать налогом прибыль компании. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. С другой стороны, более низкая ставка (5 процентов) прямо предусмотрена подпунктом a) в отношении дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией её материнской компании. Если компания одного из государств прямо владеет на протяжении

365-дневного периода, включающего день выплаты дивиденда, участием не менее чем в 25 процентах в компании другого государства, разумно, чтобы выплата этого дивиденда дочерней компанией иностранной материнской компании облагалась налогом менее обременительно во избежание повторного налогообложения и для облегчения международных инвестиций. Реализация этого намерения зависит от налогового режима дивидендов в государстве, резидентом которого является материнская компания (см. пункты 49–54 Комментария к Статьям 23 A и 23 B). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. До 2017 года подпункт a) пункта 2 относился к компании «иной, чем товарищество». Это исключение было удалено в признание того факта, что C (10) если товарищество рассматривается как компания для налоговых целей Договаривающимся государством, в котором оно учреждено, уместно, чтобы другое государство предоставляло льготы подпункта a) этому товариществу. Действительно, образование или конструкция (например, товарищество), которые рассматриваются как компания для налоговых целей, квалифицируются как компания согласно определению в подпункте b) пункта 1 Статьи 3 и в той мере, в какой они являются резидентом Договаривающегося государства, следовательно, имеют право на льготы подпункта a) пункта 2 в отношении дивидендов, выплачиваемых компанией — резидентом другого государства, при условии, что они прямо владеют не менее чем 25 процентами капитала этой компании. Этот вывод сохраняет силу независимо от того, что государство источника дивидендов может рассматривать это образование или конструкцию как фискально прозрачные. Этот вывод подтверждается положением о фискально прозрачных образованиях в пункте 2 Статьи 1. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11.1 Это положение также обеспечивает, что часть дивиденда, полученного фискально прозрачным образованием или конструкцией, которая рассматривается как доход участника этого образования или конструкции для целей налогообложения государством резидентства этого участника, будет считаться дивидендом, выплаченным этому участнику для целей Статьи 10 (см. пункт 12 Комментария к Статье 1). Если, например, компания — резидент Государства A выплачивает дивиденд товариществу, которое Государство B рассматривает как прозрачное образование, часть этого дивиденда, которую Государство B рассматривает как доход товарища — резидента Государства B, будет для целей пункта 2 конвенции между Государствами A и B рассматриваться как дивиденд, выплаченный резиденту Государства B. Также для целей применения подпункта a) пункта 2 в таком случае участник, являющийся компанией, должен считаться прямо владеющим пропорционально своему интересу в фискально прозрачном образовании или конструкции той частью капитала компании, выплачивающей дивиденд, которая принадлежит через это образование или конструкцию, и для определения того, владеет ли участник прямо не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, эта часть

капитала будет прибавлена к иным частям этого капитала, которыми участник может иным образом владеть прямо. В этом случае для целей применения требования о том, что не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, владеют на протяжении 365-дневного периода, необходимо учитывать как период, в течение которого участник владел соответствующим интересом в фискально прозрачном образовании или конструкции, так и период, в течение которого часть капитала компании, выплачивающей дивиденд, принадлежала через это образование или конструкцию: если любой из этих периодов не удовлетворяет 365-дневному требованию, подпункт a) не применяется и, следовательно, к соответствующей части дивиденда применяется подпункт b). Государства вправе уточнить применение подпункта a) в этих обстоятельствах путём добавления положения, сформулированного примерно следующим образом: C (10) В той мере, в какой дивиденд, выплаченный компанией, являющейся резидентом Договаривающегося государства, согласно пункту 2 Статьи 1 считается доходом другой компании — резидента другого Договаривающегося государства, поскольку эта другая компания является участником фискально прозрачного образования или конструкции, указанных в этом пункте, эта другая компания считается для целей применения подпункта a) пункта 2 Статьи 10 прямо владеющей той частью капитала компании, выплачивающей дивиденд, которой владеет прозрачное образование или конструкция и которая соответствует доле капитала этого фискально прозрачного образования или конструкции, принадлежащей этой другой компании. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1. Комментарий к статье 10 («Дивиденды») — пункты 12–12.7

12. Требование о наличии фактического права на доход (beneficial ownership) было включено в пункт 2 статьи 10 для разъяснения значения слов «выплачиваемых ... резиденту», как они используются в пункте 1 статьи. Оно ясно показывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода в виде дивидендов лишь на том основании, что этот доход был выплачен непосредственно резиденту государства, с которым государство источника заключило конвенцию. (Изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

12.1 Поскольку термин «фактический получатель дохода (beneficial owner)» был добавлен для устранения потенциальных трудностей, возникающих в связи с использованием слов «выплачиваемых ... резиденту» в пункте 1, предполагалось, что он должен толковаться именно в этом контексте, а не отсылать к какому-либо техническому значению, которое он мог бы иметь согласно внутреннему законодательству конкретной страны (более того, на момент его включения в пункт данный термин не имел точного значения в законодательстве многих стран). Таким образом, термин «фактический получатель дохода» используется не в узком техническом смысле (например, в том значении, которое он имеет согласно трастовому праву многих стран общего права[1]), а должен пониматься в своем контексте, в частности в связи со словами «выплачиваемых ... резиденту», и с учетом объекта и целей Конвенции, включая устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. (Заменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: Например, если доверительные управляющие дискреционного траста не распределяют дивиденды, полученные в течение определенного периода, такие доверительные управляющие, действующие в этом качестве (либо сам траст, если он признается отдельным налогоплательщиком), могут считаться фактическими получателями такого дохода для целей статьи 10, даже если они не являются фактическими получателями согласно применимому трастовому праву.

12.2 В случае, когда статья дохода выплачивается резиденту Договаривающегося государства, действующему в качестве агента или номинального держателя (nominee), предоставление государством источника освобождения или льготы исключительно на основании того, что непосредственный получатель дохода является резидентом другого Договаривающегося государства, противоречило бы объекту и цели Конвенции. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации отвечает признакам резидента, однако в результате наличия у него такого статуса потенциальное двойное налогообложение не возникает, поскольку получатель не рассматривается в государстве резидентства в качестве владельца дохода для целей налогообложения. (Перенумерован и изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

12.3 В равной мере противоречило бы объекту и цели Конвенции предоставление государством источника освобождения или льготы в случае, когда резидент Договаривающегося государства, не будучи связан отношениями агентирования или номинального держания, просто выступает в качестве кондуита (conduit) для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам в докладе Комитета по бюджетно-налоговым вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний» («Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies»)[2], делается вывод о том, что кондуитная (транзитная) компания, как правило, не может рассматриваться как фактический получатель дохода, если, будучи формальным владельцем, она фактически обладает весьма узкими полномочиями, которые превращают ее в отношении соответствующего дохода в простого доверительного управляющего или администратора, действующего в интересах заинтересованных сторон. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 2: Воспроизведен в Томе II на стр. R(6)-1.

12.4 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая в качестве доверительного управляющего или администратора) непосредственный получатель дивиденда не является «фактическим получателем дохода», поскольку право этого получателя использовать дивиденд и распоряжаться им по своему усмотрению ограничено договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство, как правило, вытекает из соответствующих юридических документов, однако может также быть установлено на основании фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что по существу получатель явно не обладает правом использовать дивиденд и распоряжаться им, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу. К этому виду обязательств не относятся договорные или законные обязательства, которые не зависят от получения платежа непосредственным получателем, — такие как обязательство, не зависящее от получения платежа, которое непосредственный получатель несет в качестве должника или стороны финансовых сделок, а также типичные распределительные обязательства пенсионных схем и механизмов коллективного инвестирования, имеющих право на льготы по Конвенции согласно принципам, изложенным в пунктах 22–48 Комментария к статье 1.

В случае, когда получатель дивиденда обладает правом использовать дивиденд и распоряжаться им, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платеж другому лицу, такой получатель является «фактическим получателем» этого дивиденда. Следует также отметить, что статья 10 говорит о фактическом получателе дивиденда в отличие от владельца акций, который в некоторых случаях может быть иным лицом. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

12.5 Однако то обстоятельство, что получатель дивиденда признается фактическим получателем этого дивиденда, не означает автоматического предоставления ограничения налога, предусмотренного пунктом 2. Такое ограничение налога не должно предоставляться в случаях злоупотребления данным положением (см. также пункт 22 ниже). Для предотвращения злоупотреблений, включая ситуации злоупотребления положениями договоров (treaty shopping), при которых получатель является фактическим получателем дивидендов, применяются положения статьи 29 и принципы, изложенные в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» Комментария к статье 1. Хотя концепция «фактического получателя дохода» охватывает некоторые формы уклонения от налогообложения (то есть случаи, связанные с интерпозицией получателя, обязанного передать дивиденд другому лицу), она не охватывает иные случаи злоупотреблений, например отдельные формы злоупотребления положениями договоров, которые регулируются указанными положениями и принципами, и поэтому не должна рассматриваться как каким-либо образом ограничивающая применение иных подходов к рассмотрению таких случаев. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

12.6 Приведенные выше разъяснения относительно значения термина «фактический получатель дохода» ясно показывают, что значение, придаваемое этому термину в контексте настоящей статьи, следует отличать от иного значения, которое придается этому термину в контексте других инструментов[1], касающихся определения лиц (как правило, физических лиц), осуществляющих конечный контроль над организациями или активами. Это иное значение термина «фактический получатель дохода» не может применяться в контексте настоящей статьи. Действительно, такое значение, относящееся к физическим лицам, не может быть согласовано с прямой формулировкой подпункта 2 a), в котором речь идет о ситуации, когда фактическим получателем дивиденда является компания. В контексте статьи 10 термин «фактический получатель дохода» призван устранять трудности, возникающие в связи с использованием слов «выплачиваемых» применительно к дивидендам, а не трудности, связанные с владением акциями компании, выплачивающей эти дивиденды. По этой причине в контексте настоящей статьи было бы неверно применять значение, разработанное для обозначения физических лиц, осуществляющих «конечный эффективный контроль над юридическим лицом или образованием»[2]. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: См., например, Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), «Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения — Рекомендации ФАТФ» (ОЭСР-ФАТФ, Париж, 2012 г.), в которых подробно излагается международный стандарт противодействия отмыванию денег и которые содержат следующее определение фактического получателя дохода (стр. 110): «физическое лицо (лица), которое в конечном счете владеет клиентом или контролирует его и/или в интересах которого совершается сделка. Оно также включает лиц, осуществляющих конечный эффективный контроль над юридическим лицом или образованием». Аналогичным образом в докладе Руководящей группы ОЭСР по корпоративному управлению 2001 г. «За корпоративной вуалью: использование корпоративных образований в противоправных целях» (ОЭСР, Париж, 2001 г.) фактическое право на доход определяется следующим образом (стр. 14): «В настоящем докладе термин «фактическое право на доход» означает конечное фактическое право на доход или интерес физического лица. В некоторых случаях для установления фактического получателя дохода может потребоваться преодоление различных промежуточных образований и/или физических лиц до тех пор, пока не будет найден истинный собственник, являющийся физическим лицом. В отношении корпораций право собственности принадлежит акционерам или участникам. В товариществах доли принадлежат полным и ограниченным товарищам. В трастах и фондах фактическое право на доход означает бенефициаров, к числу которых может также относиться учредитель или основатель».

Сноска 2: См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), процитированное в предыдущей сноске.

12.7 При соблюдении иных условий, установленных настоящей статьей и другими положениями Конвенции, ограничение налога в государстве источника сохраняется в случае, когда между бенефициаром и плательщиком помещен посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, но фактический получатель дохода является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модельной конвенции был изменен в 1995 и 2014 гг. для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов). (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Ставки налога, установленные Статьёй для налога в государстве источника, являются максимальными ставками. Государства могут договориться в ходе двусторонних переговоров о более низких ставках или даже об исключительном налогообложении в государстве резидентства бенефициара. Снижение ставок, предусмотренное пунктом 2, относится исключительно к налогообложению дивидендов, а не к налогообложению прибыли компании, выплачивающей дивиденды. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

13.1 Согласно внутреннему законодательству многих Государств пенсионные фонды и аналогичные структуры, как правило, освобождаются от налога на свой инвестиционный доход. В целях обеспечения нейтральности режима в отношении внутренних и иностранных инвестиций этих структур некоторые Государства предусматривают на двусторонней основе, что доход, включая C (10) дивиденды, получаемый такой структурой — резидентом другого Государства, должен освобождаться от налогообложения у источника. Государства, желающие сделать это, могут договориться на двусторонней основе о положении, сформулированном по образцу положения, содержащегося в пункте 69 Комментария к статье 18. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

13.2 Аналогичным образом некоторые Государства воздерживаются от взимания налога с дивидендов, выплачиваемых другим Государствам и некоторым полностью принадлежащим им структурам, по крайней мере в той мере, в какой такие дивиденды получены от деятельности государственного характера. Некоторые Государства в состоянии предоставить такое освобождение на основании своего толкования принципа суверенного иммунитета (см. пункты 52 и 53 Комментария к статье 1); другие могут сделать это в соответствии с положениями своего внутреннего законодательства. Государства, желающие сделать это, могут подтвердить или уточнить в своих двусторонних конвенциях сферу действия этих освобождений либо предоставить такое освобождение в случаях, когда оно иначе было бы недоступно. Это может быть сделано путём добавления к Статье дополнительного пункта, сформулированного примерно следующим образом: Несмотря на положения пункта 2, дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, облагаются налогом только в другом Договаривающемся государстве, если лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, является это Государство или его политическое подразделение или местный орган власти. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14. Два Договаривающихся государства могут также в ходе двусторонних переговоров договориться о проценте участия ниже того, который установлен в Статье. Более низкий процент оправдан, например, в случаях, когда государство резидентства материнской компании в соответствии со своим внутренним законодательством предоставляет освобождение такой компании в отношении дивидендов, полученных от участия менее чем в 25 процентах в нерезидентной дочерней компании. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

15. В подпункте a) пункта 2 термин «капитал» используется применительно к налоговому режиму дивидендов, то есть распределений прибыли акционерам. Использование этого термина в данном контексте подразумевает, что для целей подпункта a) он должен употребляться в том смысле, в котором он используется для целей распределения акционеру (в данном конкретном случае — материнской компании).

a) Как общее правило, поэтому, термин «капитал» в подпункте a) следует понимать так, как он понимается в корпоративном праве. Иные элементы, в частности резервы, не должны приниматься во внимание.

b) Капитал в понимании корпоративного права должен указываться в виде номинальной стоимости всех акций, которая в большинстве случаев будет показана как C (10) капитал в балансе компании.

c) Не требуется принимать во внимание различия, обусловленные различными классами выпущенных акций (обыкновенные акции, привилегированные акции, акции с плюральным правом голоса, безголосые акции, акции на предъявителя, именные акции и т.д.), поскольку такие различия относятся скорее к характеру права акционера, чем к объёму его участия в капитале.

d) Когда заём или иной взнос в компанию, строго говоря, не является капиталом по корпоративному праву, но когда на основании внутреннего законодательства или практики («недостаточная капитализация» (thin capitalisation) либо приравнивание займа к акционерному капиталу) доход, полученный в связи с ним, рассматривается как дивиденд по статье 10, стоимость такого займа или взноса также должна приниматься как «капитал» в значении подпункта a).

e) В случае органов, не имеющих капитала в значении корпоративного права, капитал для целей подпункта a) следует понимать как означающий совокупность всех взносов в такой орган, которые учитываются для целей распределения прибыли. В ходе двусторонних переговоров Договаривающиеся государства могут отойти от критерия «капитала», используемого в подпункте a) пункта 2, и использовать вместо него критерий «голосующей силы». (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

16. До 2017 года пункт 17 Комментария к Статье предусматривал, что «[c]нижение, предусмотренное подпунктом a) пункта 2, не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением, например когда компания с участием менее 25 процентов незадолго до того, как дивиденды становятся подлежащими выплате, увеличила своё участие главным образом в целях обеспечения льгот вышеуказанного положения, либо иным образом, когда квалифицирующее участие было организовано главным образом для получения снижения.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Такие злоупотребления были рассмотрены в итоговом отчёте по Мере 6[1] Проекта ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (BEPS). В результате этого отчёта

подпункт a) был изменён с тем, чтобы ограничить его применение ситуациями,

когда компания, получающая дивиденд, прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение периода в 365 дней, включающего день выплаты дивиденда. Подпункт также предусматривает, однако, что при исчислении этого периода изменения в праве собственности, которые непосредственно явились бы результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделительная реорганизация, не должны приниматься во внимание. Кроме того, добавление статьи 29 позволит противодействовать иным злоупотребительным схемам, направленным на получение льгот подпункта a). C (10) (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17. Согласно внутреннему законодательству некоторых Государств возможно осуществлять портфельные инвестиции в акции компаний этого Государства через определённые механизмы коллективного инвестирования, учреждённые в этом Государстве, которые не уплачивают налог со своего инвестиционного дохода. В таких случаях нерезидентная компания, которая владела бы не менее чем 25 процентами капитала такого механизма, могла бы получить доступ к более низкой ставке, предусмотренной подпунктом a), в отношении дивидендов, выплачиваемых этим механизмом, даже если механизм не владел не менее чем 25 процентами капитала какой-либо компании, от которой он получал дивиденды. Государства, для которых это является проблемой, могли бы предотвратить такой результат путём включения в пункт 2 правила, сформулированного примерно следующим образом (см. также пункт 67.4 ниже, применимый к распределениям REIT):

Подпункт a) не применяется к дивидендам, выплачиваемым компанией, которая является

резидентом [наименование Государства] и которая является [описание типа механизма коллективного инвестирования, к которому должно применяться это правило]. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. Пункт 2 ничего не устанавливает относительно способа налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет это Государство свободным применять своё собственное законодательство и, в частности, взимать налог либо путём удержания у источника, либо путём индивидуального исчисления. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

19. Пункт не решает процедурных вопросов. Каждое Государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат (см., однако, пункт 109 Комментария к статье 1). Потенциальные

1 OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241695-en.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

злоупотребления, возникающие в ситуациях, когда дивиденды, выплачиваемые компанией — резидентом Договаривающегося государства, относятся к постоянному представительству, которое предприятие другого Государства имеет в третьем Государстве, рассматриваются в пункте 8 статьи 29. Иные вопросы возникают в треугольных случаях (см. пункт 71 Комментария к статье 24). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Кроме того, пункт не уточняет, должно ли устранение в государстве источника быть обусловлено тем, что дивиденды подлежат налогообложению в государстве резидентства. Этот вопрос может быть урегулирован путём двусторонних переговоров. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (10)

21. Статья не содержит положений о том, каким образом государство резидентства бенефициара должно учитывать налогообложение в государстве источника дивидендов. Этот вопрос регулируется статьями 23 A и 23 B. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

22. Проект ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (BEPS) и, в частности, итоговый отчёт по Мере 6[1], подготовленный в рамках этого проекта, рассмотрели ряд злоупотреблений, связанных со случаями следующего рода: лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, возникающие в Договаривающемся государстве, является компания — резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам за пределами этого другого Государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом (частная инвестиционная компания, базовая компания). Помимо того факта, что статья 29, которая была включена в Конвенцию в результате итогового отчёта по Мере 6, противодействует аспектам договорного шоппинга в этом случае, Государства, желающие отказать в льготах статьи 10 в отношении дивидендов, пользующихся преференциальным налоговым режимом в государстве резидентства, могут рассмотреть включение в свои конвенции положений, таких как описанные в пунктах 82–100 Комментария к статье 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

23. Ввиду больших различий между законодательствами стран — членов ОЭСР невозможно определить «дивиденды» полностью и исчерпывающе. Следовательно, определение лишь упоминает примеры, которые встречаются в законодательстве большинства стран-членов и которые, во всяком случае, не получают в них различного режима. За перечислением следует общая

1 OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/ 9789264241695-en.

формула. В ходе пересмотра Проекта Конвенции 1963 года было предпринято тщательное исследование с целью найти решение, не ссылающееся на внутреннее законодательство. Это исследование привело к выводу, что ввиду всё ещё сохраняющихся различий между странами-членами в области корпоративного права и налогового права не представлялось возможным выработать определение понятия дивидендов, которое было бы независимым от внутреннего законодательства. Договаривающимся государствам открыта возможность в ходе двусторонних переговоров учесть особенности своих законодательств и договориться о включении в определение «дивидендов» иных платежей компаний, подпадающих под Статью. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

24. Понятие дивидендов в основном касается распределений компаниями C (10) в значении подпункта b) пункта 1 статьи 3. Поэтому определение относится, в первую очередь, к распределениям прибыли, право на которые составляют акции, то есть участия в компании с ограниченной ответственностью акциями (акционерном обществе). Определение приравнивает к акциям все ценные бумаги, выпускаемые компаниями, которые дают право на участие в прибыли компаний, не будучи долговыми требованиями; таковы, например, акции «jouissance» или права «jouissance», акции учредителей или иные права, участвующие в прибыли. В двусторонних конвенциях, разумеется, это перечисление может быть адаптировано к правовой ситуации в соответствующих Договаривающихся государствах. Это может быть необходимо, в частности, в отношении дохода от акций «jouissance» и акций учредителей. С другой стороны, долговые требования, участвующие в прибыли, не входят в эту категорию (см. пункт 19 Комментария к статье 11); равно проценты по конвертируемым облигациям не являются дивидендом. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

25. Статья 10 касается не только дивидендов как таковых, но также процентов по займам постольку, поскольку заимодавец фактически разделяет риски, которые несёт компания, то есть когда погашение в значительной степени зависит от успеха или неуспеха предпринимательской деятельности предприятия. Статьи 10 и 11 поэтому не препятствуют рассмотрению этого вида процентов как дивидендов согласно национальным правилам о недостаточной капитализации, применяемым в стране заёмщика. Вопрос о том, разделяет ли лицо, предоставившее заём, риски, которые несёт предприятие, должен определяться в каждом отдельном случае с учётом всех обстоятельств, как, например, следующих:

— заём очень существенно превышает любой иной взнос в капитал предприятия (или был привлечён для замещения существенной доли капитала, который был утрачен) и существенно не обеспечен погашаемыми активами;

— кредитор будет участвовать в любой прибыли компании;

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

— погашение займа субординировано по отношению к требованиям других кредиторов или к выплате дивидендов;

— уровень или выплата процентов зависят от прибыли компании;

— договор займа не содержит фиксированных положений о погашении к определённой дате. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

26. Законодательства многих Государств ставят участия в société à responsabilité limitée (обществе с ограниченной ответственностью) на одну ступень с акциями. Равным образом распределения прибыли кооперативными обществами, как правило, рассматриваются как дивиденды. C (10)

(Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

27. Распределения прибыли товариществами не являются дивидендами в значении определения, если только товарищества не подлежат в Государстве, где расположено их место эффективного управления, налоговому режиму, существенно аналогичному тому, который применяется к компаниям с ограниченной ответственностью акциями (например, в Бельгии, Португалии и Испании, а также во Франции в отношении распределений commanditaires в sociétés en commandite simple). С другой стороны, уточнение в двусторонних конвенциях может быть необходимым в случаях, когда налоговое законодательство Договаривающегося государства предоставляет владельцу участий в компании право избрать при определённых условиях налогообложение как партнёра товарищества или, наоборот, предоставляет партнёру товарищества право избрать налогообложение как владельца участий в компании. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

28. Платежи, рассматриваемые как дивиденды, могут включать не только распределения прибыли, принятые годовыми общими собраниями акционеров, но также иные выгоды в денежной или натуральной форме, такие как бонусные акции, бонусы, прибыль при ликвидации или выкупе акций (см. пункт 31 Комментария к статье 13) и замаскированные распределения прибыли. Льготы, предусмотренные в Статье, применяются до тех пор, пока Государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает такие выгоды налогом как дивиденды. Несущественно, выплачиваются ли какие-либо такие выгоды из текущей прибыли, полученной компанией, или они получены, например, из резервов, то есть из прибыли предыдущих финансовых лет. Как правило, распределения компанией, которые имеют эффект уменьшения прав участия, например платежи, составляющие возмещение капитала в какой бы то ни было форме, не рассматриваются как дивиденды. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

29. Выгоды, на которые даёт право участие в компании, как общее правило, доступны исключительно самим акционерам. Однако если

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

некоторые из таких выгод предоставляются лицам, которые не являются акционерами в значении корпоративного права, они могут составлять дивиденды, если:

— правовые отношения между такими лицами и компанией приравнены к участию в компании («скрытые участия»); и

— лица, получающие такие выгоды, тесно связаны с акционером; это имеет место, например, когда получатель является родственником акционера или является компанией, принадлежащей к той же группе, что и компания, владеющая акциями. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

С (10) 30. Когда акционер и лицо, получающее такие выгоды, являются резидентами двух различных Государств, с которыми государство источника заключило конвенции, могут возникать расхождения во взглядах относительно того, какая из этих конвенций применима. Аналогичная проблема может возникнуть, когда государство источника заключило конвенцию с одним из Государств, но не с другим. Это, однако, конфликт, который может затрагивать и иные виды дохода, и решение его может быть найдено только посредством договорённости в рамках процедуры взаимного согласования. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

31. Некоторые Государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других Государств, выходят за пределы сферы действия договорённости, направленной на предотвращение их налогообложения как в государстве источника, так и в государстве резидентства бенефициара, когда бенефициар имеет постоянное представительство в первом Государстве. Пункт 4 не основан на такой концепции, которая иногда именуется «силой притяжения постоянного представительства». Он не устанавливает, что дивиденды, поступающие резиденту Договаривающегося государства из источника, расположенного в другом Государстве, должны в силу своего рода правовой презумпции или даже фикции относиться к постоянному представительству, которое этот резидент может иметь в

последнем Государстве, так что указанное Государство не было бы обязано ограничивать своё налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что в государстве источника дивиденды облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего там бенефициару, который является резидентом другого Государства, если они выплачиваются в отношении участий, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае

пункт 4 освобождает государство источника дивидендов от любых ограничений

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

по Статье. Приведённые выше разъяснения согласуются с теми, которые содержатся в Комментарии к статье 7. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

32. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления путём передачи акций постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют льготный режим доходу в виде дивидендов. Помимо того факта, что положения статьи 29 (и, в частности,

пункт 8 этой статьи) и принципы, изложенные в разделе о

«Ненадлежащем использовании Конвенции» в Комментарии к статье 1, как правило, препятствуют таким злоупотребительным сделкам, необходимо признать, что определённое местоположение может составлять постоянное представительство только если C (10) в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, как разъясняется ниже, что требование о том, чтобы акционерное участие было «фактически связано» с таким местоположением, требует большего, чем простое отражение акционерного участия в книгах постоянного представительства для учётных целей. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32.1 Участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, будет фактически связано с постоянным представительством и, следовательно, будет составлять часть его предпринимательских активов, если «экономическое» право собственности на участие отнесено к этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета под названием Attribution of Profits to Permanent Establishments1 (см. в частности пункты 72–97 Части I доклада) для целей применения пункта 2 статьи 7. В контексте этого пункта «экономическое» право собственности на участие означает эквивалент права собственности для целей подоходного налога у отдельного предприятия со сопутствующими выгодами и бременами (например, правом на дивиденды, относящиеся к праву собственности на участие, и потенциальной подверженностью приросту или убыткам от повышения или снижения стоимости участия). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

32.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, является ли участие фактически связанным с постоянным представительством, должно производиться с надлежащим учётом руководящих положений, изложенных в Части IV доклада Комитета, в отношении того, принимается ли доход от этого участия или прирост от него во внимание при определении доходности постоянного представительства на сумму инвестиционных активов, отнесённых к нему (см. в частности пункты 165–170 Части IV). Поскольку эти руководящие положения носят общий характер, налоговые органы должны рассмотреть применение гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы

1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

разумное и последовательное применение предприятием этих руководящих положений для целей определения конкретных активов, которые фактически связаны с постоянным представительством. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

33. Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, резиденту другого Государства. Некоторые Государства, однако, облагают налогом не только дивиденды, выплачиваемые компаниями — резидентами этих Государств, но даже распределения нерезидентными компаниями прибыли, возникающей на их территории. Каждое Государство, разумеется, вправе облагать налогом прибыль, возникающую на его территории, С (10) которая получена нерезидентными компаниями, в пределах, предусмотренных Конвенцией (в частности в статье 7). Акционеры таких компаний не должны облагаться налогом также, во всяком случае, если только они не являются резидентами этого Государства и тем самым естественно не подпадают под его фискальный суверенитет. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

34. Пункт 5 исключает экстерриториальное налогообложение дивидендов, то есть практику, при которой Государства облагают налогом дивиденды, распределяемые нерезидентной компанией, исключительно потому, что корпоративная прибыль, из которой производятся распределения, возникла на их территории (например, реализована через постоянное представительство, расположенное там). Разумеется, не возникает вопроса об экстерри- ториальном налогообложении, когда страна источника корпоративной прибыли облагает налогом дивиденды потому, что они выплачиваются акционеру, который является резидентом этого Государства, или постоянному представительству, расположенному в этом Государстве. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

35. Более того, можно утверждать, что такое положение не направлено на то, и не может привести к тому, чтобы воспрепятствовать Государству подвергать дивиденды налогу у источника при их распределении иностранными компаниями, если они обналичиваются на его территории. Действительно, в таком случае критерием налоговой обязанности является факт выплаты дивидендов, а не происхождение корпоративной прибыли, выделенной для распределения. Но если лицо, обналичивающее дивиденды в Договаривающемся государстве, является резидентом другого Договаривающегося государства (резидентом которого является распределяющая компания), оно может по статье 21 получить освобождение от налога у источника первого упомянутого Государства или его возврат. Аналогичным образом, если бенефициар дивидендов является резидентом третьего Государства, которое заключило конвенцию об избежании двойного налогообложения с Государством, где дивиденды обналичиваются, он может по статье 21 этой конвенции получить освобождение от налога у источника последнего упомянутого Государства или его возврат. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

36. Пункт 5 далее предусматривает, что нерезидентные компании не должны подвергаться специальным налогам на нераспределённую прибыль. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

37. Как подтверждается пунктом 3 статьи 1, пункт 5 не может быть истолкован как препятствующий государству резидентства налогоплательщика облагать этого налогоплательщика налогом в соответствии со своим законодательством о контролируемых иностранных компаниях или иными правилами со сходным эффектом в отношении прибыли, которая не была распределена иностранной компанией. Более того, следует отметить, что пункт ограничен налогообложением у источника и, таким образом, не затрагивает налогообложение по месту резидентства в соответствии с таким законодательством или правилами. Кроме того, пункт касается только налогообложения компании, а не налогообложения акционера. С (10) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38. Применение такого законодательства или правил может, однако, усложнить применение статьи 23. Если доход был бы отнесён к налогоплательщику, то каждый элемент дохода должен был бы рассматриваться по соответствующим положениям Конвенции (прибыль от предпринимательской деятельности, проценты, роялти). Если сумма рассматривается как вменённый дивиденд, то она явно получена от базовой компании и тем самым составляет доход из страны этой компании. Даже тогда отнюдь не ясно, следует ли рассматривать налогооблагаемую сумму как дивиденд в значении статьи 10 или как «иной доход» в значении статьи 21. Согласно некоторым из этих

законодательств или правил налогооблагаемая сумма рассматривается как дивиденд с тем результатом, что освобождение, предусмотренное налоговой конвенцией, например освобождение по участию (affiliation exemption), также распространяется на неё. Сомнительно, требует ли Конвенция, чтобы это делалось. Если страна резидентства считает, что это не так, она может столкнуться с утверждением о том, что она препятствует нормальному действию освобождения по участию, облагая дивиденд (в форме «вменённого дивиденда») авансом. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

39. Когда дивиденды фактически распределяются базовой компанией, положения двусторонней конвенции, касающиеся дивидендов, должны применяться обычным образом, поскольку имеется дивидендный доход в значении конвенции. Таким образом, страна базовой компании может подвергнуть дивиденд налогу у источника. Страна резидентства акционера применит обычные методы устранения двойного налогообложения (то есть предоставляется налоговый кредит или налоговое освобождение). Это подразумевает, что налог у источника на дивиденд должен быть засчитан в стране резидентства акционера, даже если распределённая прибыль (дивиденд) была обложена налогом годами ранее по законодательству о контролируемых иностранных компаниях или иным правилам со сходным эффектом. Однако обязанность предоставить кредит в этом случае остаётся сомнительной. Как правило, дивиденд как таковой освобождается от налога (поскольку он уже был обложен налогом по

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

соответствующему законодательству или правилам), и можно утверждать, что нет оснований для налогового кредита. С другой стороны, цель договора была бы сорвана, если бы засчитывания налогов можно было избежать путём простого предвосхищения налогообложения дивидендов по контрдействующему законодательству. Общий принцип, изложенный выше, указывал бы на то, что кредит должен предоставляться, хотя детали могут зависеть от технических особенностей соответствующего законодательства или правил и системы засчитывания иностранных налогов против внутреннего налога, а также от особенностей случая (например, времени, прошедшего с момента налогообложения «вменённого дивиденда»). Однако налогоплательщики, прибегающие к искусственным схемам, принимают на себя риски, от которых они не могут быть полностью ограждены налоговыми органами. C (10) (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

III. Последствия особых особенностей внутреннего налогового законодательства определённых стран

40. Законодательство определённых стран стремится избежать или смягчить экономическое двойное налогообложение, то есть одновременное налогообложение прибыли компании на уровне компании и дивидендов на уровне акционера. Существуют различные способы достижения этого:

— налог на компании в отношении распределённой прибыли может взиматься по более низкой ставке, чем налог на нераспределённую прибыль;

— льгота может предоставляться при исчислении личного налога акционера;

— дивиденды могут облагаться только одним налогом, причём распределённая прибыль не облагается налогом на уровне компании. Комитет по налоговым вопросам рассмотрел вопрос о том, оправдывают ли особые особенности налогового законодательства стран-членов решения иные, чем те, которые содержатся в Модельной конвенции. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

A. Дивиденды, распределяемые физическим лицам

41. В отличие от понятия юридического двойного налогообложения, которое имеет, как правило, вполне точное значение, концепция экономического двойного налогообложения менее определённа. Некоторые Государства не признают обоснованности этой концепции, а другие, более многочисленные, не считают необходимым устранять экономическое двойное налогообложение на национальном уровне (дивиденды, распределяемые компаниями-резидентами акционерам-резидентам). Следовательно, поскольку концепция экономического двойного налогообложения не была достаточно хорошо определена, чтобы служить основой для анализа, представлялось целесообразным изучить проблему с более общей экономической точки зрения, то

есть с точки зрения последствий, которые различные системы смягчения такого двойного налогообложения могут иметь для международного потока

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

капитала. Для этой цели необходимо было увидеть, среди прочего, какие искажения и дискриминации могли бы создавать различные национальные системы; но необходимо было также учитывать последствия для бюджетов Государств и для эффективной налоговой проверки, не упуская из виду принцип взаимности, лежащий в основе каждой конвенции. При рассмотрении всех этих аспектов стало очевидным, что бремя, представляемое налогом на компании, не могло быть полностью оставлено без внимания. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

1. Государства с классической системой

42. Комитет признал, что экономическое двойное налогообложение не должно С (10) устраняться на международном уровне, когда такое двойное налогообложение остаётся неустранённым на национальном уровне. Поэтому он считает, что в отношениях между двумя Государствами с классической системой, то есть Государствами, которые не устраняют экономическое двойное налогообложение, соответствующие уровни налога на компании в Договаривающихся государствах не должны влиять на ставку налога у источника на дивиденд в государстве источника (ставка ограничена 15 процентами подпунктом b) пункта 2 статьи 10). Следовательно, решение, рекомендованное в Модельной конвенции, остаётся полностью применимым в настоящем случае. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

2. Государства, применяющие налог на компании с дифференцированными ставками

43. Эти Государства взимают налог на компании по различным ставкам в зависимости от того, что компания делает со своей прибылью: высокая ставка взимается с любой нераспределённой прибыли, а более низкая ставка — с распределённой прибыли. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

44. Ни одно из этих Государств при переговорах о конвенциях об избежании двойного налогообложения не получило на основании своего дифференцированного налога на компании права взимать налог у источника свыше 15 процентов (см. подпункт b) пункта 2 статьи 10) с дивидендов, выплачиваемых его компаниями акционеру, который является физическим лицом — резидентом другого Государства. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

45. Комитет рассмотрел вопрос о том, не следует ли такому Государству (Государству В) признать право взимать налог у источника, превышающий 15 процентов, с дивидендов, распределяемых его компаниями резидентам Государства с классической системой (Государства А), с оговоркой о том, что превышение над 15 процентами, которое было бы предназначено для компенсации применительно к соответствующему акционеру эффектов более низкой ставки налога на компании на распределённую прибыль компаний

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Государства В, не засчитывалось бы против налога, подлежащего уплате акционером в Государстве А, резидентом которого он является. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

46. Большинство стран-членов считали, что в Государстве В следует принимать во внимание средний уровень налога на компании и что такой средний уровень должен рассматриваться как аналог обложения в форме налога по единой ставке с компаний — резидентов Государства А. Взимание Государством В дополнительного налога у источника, не засчитываемого в Государстве А, создавало бы, кроме того, двойную дискриминацию: с одной стороны, дивиденды, распределяемые компанией — резидентом Государства В, облагались бы более тяжело при распределении резидентам Государства А, чем при распределении резидентам Государства В, а с другой стороны, С (10) резидент Государства А уплачивал бы более высокий личный налог со своих дивидендов из Государства В, чем со своих дивидендов из Государства А. Идея «уравнивающего налога» («balancing tax») поэтому не была принята Комитетом. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

3. Государства, предоставляющие льготы на уровне акционера

47. В этих Государствах компания облагается налогом со всей своей прибыли, как распределяемой, так и нераспределяемой, а дивиденды облагаются налогом у акционера-резидента (физического лица); последний, однако, имеет право на льготу, обычно в форме налогового кредита против его личного налога, на том основании, что — по крайней мере в обычном порядке — дивиденд уже был обложен налогом на компании как часть прибыли компании. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

48. Внутреннее законодательство этих Государств не предусматривает распространения налоговой льготы на международную сферу. Льгота предоставляется только резидентам и только в отношении дивидендов из внутренних источников. Однако, как указано ниже, некоторые Государства в некоторых конвенциях распространили право на налоговый кредит, предусмотренный их законодательством, на резидентов другого Договаривающегося государства. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

49. Во многих Государствах, предоставляющих льготы на уровне акционера, акционер- резидент получает кредит в признание того факта, что прибыль, из которой выплачиваются дивиденды, уже была обложена налогом у компании. Акционер- резидент облагается налогом со своего дивиденда, увеличенного на сумму налогового кредита (grossed up); этот кредит засчитывается против подлежащего уплате налога и может привести к возврату. В некоторых конвенциях об избежании двойного налогообложения некоторые страны, применяющие эту систему, согласились распространить кредит на акционеров, являющихся резидентами другого Договаривающегося государства. Хотя большинство Государств, согласившихся на такие распространения, сделали это на взаимной основе, несколько стран

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

заключили конвенции, в которых они в одностороннем порядке распространяют льготы кредита на резидентов другого Договаривающегося государства. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

50. Некоторые Государства, которые также предоставляют льготы на уровне акционера, утверждают, что при их системах налог на компании в своей целостности остаётся подлинным налогом на компании, поскольку он взимается исключительно с учётом собственного положения компании, без какого-либо учёта лица и резидентства акционера, и поскольку, будучи так взимаемым, он остаётся закреплённым за казной. Налоговый кредит, предоставляемый акционеру, предназначен для облегчения его личной налоговой обязанности и никоим образом не составляет корректировку налога компании. Поэтому возврат не предоставляется, если налоговый кредит превышает этот личный налог. C (10) (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

51. Комитет не смог достичь общего согласия по вопросу о том, обнаруживают ли системы Государств, указанных в пункте 50 выше, фундаментальное различие, которое могло бы оправдать различные решения на международном уровне. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

52. Некоторые страны-члены придерживались мнения, что такого фундаментального различия не существует. Это мнение оставляет место для вывода о том, что Государства, указанные в пункте 50 выше, должны согласиться распространить налоговый кредит на акционеров-нерезидентов, по крайней мере на взаимной основе, так же, как это делают некоторые из стран, указанных в пункте 49 выше. Такое решение способствует обеспечению нейтральности в отношении дивидендов, распределяемых компаниями этих стран, поскольку одинаковый режим предоставляется акционерам-резидентам и акционерам- нерезидентам. С другой стороны, применительно к акционерам, являющимся резидентами Договаривающегося государства (в частности Государства с классической системой), оно стимулировало бы инвестиции в Государство, предоставляющее льготы на уровне акционера, поскольку резиденты первого Государства получали бы налоговый кредит (фактически возврат налога на компании) по дивидендам из другого Государства, тогда как они не получают такового по дивидендам из своей собственной страны. Однако эти эффекты сходны с теми, которые возникают между Государством, применяющим налог на компании с раздельной ставкой, и Государством с классической системой либо между двумя Государствами с

классической системой, одно из которых имеет более низкую ставку налога на компании, чем другое (пункты 42 и 43–46 выше). (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

53. С другой стороны, многие страны-члены подчёркивали тот факт, что определение подлинной природы налоговой льготы, предоставляемой при системах Государств, указанных в пункте 50 выше, выявляет простое облегчение личного подоходного налога акционера в признание того факта, что его дивиденд в нормальном порядке уже будет обложен налогом на компании. Налоговый кредит предоставляется раз и навсегда

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

(forfaitaire) и поэтому не находится в точном соответствии с фактическим налогом на компании, относящимся к прибыли, из которой выплачивается дивиденд. Возврат не предоставляется, если налоговый кредит превышает личный подоходный налог. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

54. Поскольку льгота по существу не является возвратом налога на компании, а представляет собой облегчение личного подоходного налога, распространение льготы на акционеров-нерезидентов, которые не подлежат личному подоходному налогу в соответствующих странах, не рассматривается. С другой стороны, однако, исходя из этой линии рассуждений, заслуживает внимания вопрос о том, должны ли Государства, предоставляющие льготы на уровне акционера, предоставлять льготу против личного подоходного налога, взимаемого с акционеров-резидентов по иностранным дивидендам. В этом отношении С (10) следует отметить, что ответ является утвердительным, если вопрос рассматривается с точки зрения нейтральности в отношении источника дивидендов; в противном случае резиденты этих Государств будут стимулироваться к приобретению акций в своей собственной стране, а не за рубежом. Но такое распространение налогового кредита противоречило бы принципу взаимности: не только соответствующее Государство тем самым делало бы одностороннюю бюджетную жертву (предоставляя налоговый кредит сверх налога у источника, взимаемого в другом Государстве), но оно делало бы это, не получая какой-либо экономической компенсации, поскольку оно не стимулировало бы резидентов другого Государства к приобретению акций на своей собственной территории. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

55. Для преодоления этих возражений можно было бы представить себе, среди прочих возможностей, предложение о том, что государство источника — которое будет взимать налог на компании с дивидендов, распределяемых компаниями-резидентами, — должно нести стоимость налогового кредита, который предоставило бы Государство, предоставляющее льготы на уровне акционера, путём перевода средств в это Государство. Поскольку, однако, такие переводы едва ли одобряются Государствами, это могло бы быть достигнуто более просто посредством «композиционного» соглашения («compositional» arrangement), по которому государство источника отказалось бы от всего налога у источника на дивиденды, выплачиваемые резидентам другого Государства, а последнее затем засчитывало бы против своего собственного налога не 15-процентный налог у источника (отменённый в государстве источника), а налоговый кредит, сходный с тем, который оно предоставляет по дивидендам из внутренних источников. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

56. При всестороннем рассмотрении представляется, что проблема может быть решена только в двусторонних переговорах, где лучше можно оценить жертвы и преимущества, которые Конвенция должна принести каждому Договаривающемуся государству. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

57. (Удалён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

58. (Удалён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

B. Дивиденды, распределяемые компаниям

59. Приведённые выше замечания, относящиеся к дивидендам, выплачиваемым физическим лицам, в целом применимы к дивидендам, выплачиваемым компаниям, которые владеют менее

чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды. Режим дивидендов, выплачиваемых механизмам коллективного инвестирования, поднимает особые вопросы, которые рассматриваются в пунктах 22–48 Комментария к Статье 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (10)

60. В отношении дивидендов, выплачиваемых компаниям, которые владеют не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, Комитет рассмотрел влияние, которое особые системы налогообложения компаний, указанные в пунктах 42 и последующих, оказывают на налоговый режим дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

61. В ходе обсуждения были высказаны различные мнения. Мнения расходятся даже тогда, когда обсуждение ограничивается налогообложением дочерних и материнских компаний. Они расходятся ещё больше, если обсуждение принимает во внимание более общие экономические соображения и распространяется на налогообложение акционеров материнской компании. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

62. В своих двусторонних конвенциях Государства приняли различные решения, которые были мотивированы экономическими целями и особенностями правового положения этих Государств, бюджетными соображениями и целым рядом иных факторов. Соответственно, общепринятые принципы не сложились. Комитет тем не менее рассмотрел ситуацию применительно к более распространённым системам налогообложения компаний. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

1. Классическая система в Государстве дочерней компании (пункт 42 выше)

63. Положения Конвенции были составлены для применения в случае, когда Государство, резидентом которого является распределяющая компания, имеет так называемую «классическую» систему налогообложения компаний, а именно такую, при которой распределённая прибыль не имеет права на какую-либо льготу ни на уровне компании, ни на уровне

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

акционера (за исключением целей избежания повторного налогообложения внутригрупповых дивидендов). (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

2. Система налога на компании с раздельной ставкой в Государстве дочерней компании (пункты 43–46 выше)

64. Государства такого рода взимают налог на компании с распределённой прибыли по более низкой ставке, чем с нераспределённой прибыли, что приводит к меньшей нагрузке по налогу на компании на прибыль, распределяемую дочерней компанией её материнской компании. Ввиду этой ситуации большинство этих Государств добились в своих конвенциях ставок налога у источника в 10 или 15 процентов, а в некоторых случаях даже свыше 15 процентов. В C (10) Комитете не удалось добиться схождения взглядов по этому вопросу, решение которого оставлено на двусторонние переговоры. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

3. Система импутации в Государстве дочерней компании (пункты 47 и последующие)

65. В таких Государствах компания подлежит налогу со всей своей прибыли, как распределяемой, так и нераспределяемой; акционеры — резиденты Государства, резидентом которого является сама распределяющая компания, подлежат налогу с дивидендов, распределённых им, но получают налоговый кредит ввиду того факта, что распределённая прибыль была обложена налогом на уровне компании. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

66. Рассматривался вопрос о том, должны ли Государства такого рода распространять льготу налогового кредита на акционеров материнских компаний — резидентов другого Государства либо даже предоставлять налоговый кредит непосредственно таким материнским компаниям. В Комитете не удалось добиться схождения взглядов по этому вопросу, решение которого оставлено на двусторонние переговоры. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

67. Если при такой системе прибыль, как распределяемая, так и нераспределяемая, облагается по одной и той же ставке, система на уровне распределяющей компании не отличается от

«классической». Следовательно, Государство, резидентом которого является дочерняя компания, может взимать налог у источника только по ставке, предусмотренной подпунктом a) пункта 2. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

IV. Распределения инвестиционными фондами недвижимости 67.1 Во многих Государствах значительная часть портфельных инвестиций в недвижимое имущество осуществляется через инвестиционные фонды недвижимости (Real Estate Investment Trusts, REIT). REIT может быть

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

в общих чертах описан как компания, траст либо договорная или фидуциарная структура с широким кругом участников, которая получает свой доход главным образом от долгосрочных инвестиций в недвижимое имущество, ежегодно распределяет большую часть этого дохода и не уплачивает подоходный налог с дохода, связанного с недвижимым имуществом, который так распределяется. То обстоятельство, что образование REIT не уплачивает налог с этого дохода, является результатом налоговых правил, предусматривающих одноуровневое налогообложение у инвесторов в REIT. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

67.2 Важность и глобализация инвестиций в REIT и через них побудили Комитет по налоговым вопросам рассмотреть вопросы налоговых конвенций, возникающие в связи с такими инвестициями. Результаты этой работы изложены в C (10) докладе под названием «Tax Treaty Issues Related to REITS».[1] (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

67.3 Один из вопросов, обсуждаемых в докладе, — режим по налоговым конвенциям трансграничных распределений REIT. В случае мелкого инвестора в REIT инвестор не осуществляет контроля над недвижимым имуществом, приобретённым REIT, и не имеет связи с этим имуществом. Несмотря на то обстоятельство, что сам REIT не будет уплачивать налог со своего распределённого дохода, поэтому может быть уместно считать, что такой инвестор инвестировал не в недвижимое имущество, а просто инвестировал в компанию и должен рассматриваться как получающий портфельный дивиденд. Такой режим отражал бы также смешанные признаки инвестиции в REIT, которая сочетает признаки как акций, так и облигаций. Напротив, более крупный инвестор в REIT имел бы более конкретный интерес в недвижимом имуществе, приобретённом REIT; для такого инвестора инвестиция в REIT может рассматриваться как замена инвестиции в базовое имущество REIT. В этой ситуации не представлялось бы уместным ограничивать налогообложение в государстве источника распределения от REIT, поскольку сам REIT не будет уплачивать налог со своего дохода. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

67.4 Государства, желающие достичь такого результата, могут на двусторонней основе согласиться заменить пункт 2 Статьи следующим:

2. Однако дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, могут также облагаться налогом в этом Государстве в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, является резидент другого Договаривающегося государства (иным, чем лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является REIT, в которой такое лицо владеет, прямо или косвенно, капиталом, представляющим не менее 10 процентов стоимости всего капитала этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

1 Воспроизведено в Томе II на R(23)-1.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

a) 5 процентов валовой суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания, которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (иной, чем выплачивающая компания, являющаяся REIT), в течение 365-дневного периода, включающего день выплаты дивиденда (для целей исчисления этого периода не принимаются во внимание изменения в праве собственности, которые непосредственно явились бы результатом корпоративной реорганизации, такой как

слияние или разделительная реорганизация, компании, которая владеет акциями, или компании, которая выплачивает дивиденд);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех иных случаях. Согласно этому положению крупным инвестором в REIT является инвестор, C (10) владеющий, прямо или косвенно, капиталом, который представляет не менее 10 процентов стоимости всего капитала REIT. Государства могут, однако, двусторонне согласовать использование иного порога. Кроме того, положение применяется ко всем распределениям REIT; в случае же распределений доходов от прироста капитала внутреннее законодательство некоторых стран предусматривает иной порог для разграничения крупного инвестора и мелкого инвестора, имеющего право на налогообложение по ставке, применимой к портфельным дивидендам, и эти страны могут пожелать изменить положение, чтобы сохранить это различие в своих договорах. Наконец, поскольку было бы нецелесообразно ограничивать налогообложение у источника распределения REIT крупному инвестору, редакция подпункта a) исключает дивиденды, выплачиваемые REIT, из сферы его применения; таким образом, подпункт никогда не может применяться к таким дивидендам, даже если компания, которая не владела капиталом, представляющим 10 процентов или более стоимости капитала REIT, владела не менее чем 25 процентами его капитала, исчисленного в соответствии с пунктом 15 выше. Государство источника, следовательно, сможет облагать налогом такие распределения крупным инвесторам независимо от ограничений, содержащихся в подпунктах a) и b). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

67.5 Если, однако, REIT, учреждённые в одном из Договаривающихся государств, не квалифицируются как компании, являющиеся резидентами этого Договаривающегося государства, положение потребуется изменить, чтобы обеспечить его применение к распределениям таких REIT. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

67.6 Например, если REIT является компанией, которая не квалифицируется как резидент Государства, пункты 1 и 2 Статьи потребуется изменить следующим образом для достижения этого результата:

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом, или REIT, организованным в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

2. Однако дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве — и согласно законам этого Государства, — резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, или, в случае REIT, в соответствии с законодательством которого он был организован, но если лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, является резидент другого Договаривающегося государства (иным, чем лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является REIT, в которой такое лицо владеет, прямо или косвенно, капиталом, представляющим не менее 10 процентов стоимости всего капитала этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

a) 5 процентов валовой суммы дивидендов, если лицом, имеющим фактическое право на доход, является компания, которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (иной, чем выплачивающая компания, являющаяся REIT), в течение 365-дневного периода, включающего день выплаты дивиденда (для целей исчисления C (10) этого периода не принимаются во внимание изменения в праве собственности, которые непосредственно явились бы результатом корпоративной реорганизации, такой как слияние или разделительная реорганизация, компании, которая владеет акциями, или компании, которая выплачивает дивиденд);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех иных случаях. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

67.7 Аналогичным образом, для достижения этого результата в случае, когда REIT структурирован как траст либо как договорное или фидуциарное соглашение и не квалифицируется как компания, Государства могут двусторонне согласовать добавление к

альтернативной редакции пункта 2, изложенной в пункте 67.4 выше, дополнительного положения, сформулированного примерно следующим образом: Для целей настоящей Конвенции, когда REIT, организованный в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, осуществляет распределение дохода резиденту другого Договаривающегося государства, который является лицом, имеющим фактическое право на это распределение, распределение этого дохода рассматривается как дивиденд, выплаченный компанией — резидентом первого упомянутого Государства. В соответствии с этим дополнительным положением соответствующее распределение рассматривалось бы как дивиденд и, следовательно, не как иной вид дохода (например, доход от недвижимого имущества или прирост капитала) для целей применения статьи 10 и других статей Конвенции. Очевидно, однако, что это не изменило бы квалификацию этого распределения для целей внутреннего законодательства, так что режим по внутреннему законодательству не затрагивался бы, за исключением целей применения ограничений, установленных соответствующими положениями Конвенции. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Замечание к Комментарию

68. Канада и Соединённое Королевство не придерживаются пункта 24 выше. Согласно их законодательству определённые процентные платежи рассматриваются как распределения и поэтому включаются в определение дивидендов. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

68.1 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

68.2 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье C (10)

Пункт 2

69. Япония оставляет за собой право не применять ставку налога на дивиденды от прямых инвестиций к дивидендам, которые подлежат вычету при исчислении налогооблагаемого дохода компании, выплачивающей дивиденды, в Договаривающемся государстве, резидентом которого является эта компания. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70. Соединённые Штаты оставляют за собой право предоставлять ставку налога в размере 5 процентов на дивиденды только тогда, когда требования о праве собственности и резидентстве в течение предписанных периодов времени были соблюдены. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

71. Соединённые Штаты оставляют за собой право облагать налогом в соответствии со своим внутренним законодательством дивиденды, выплачиваемые «экспатриированной структурой» (expatriated entity) связанному лицу в течение периода до десяти лет. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

72. Соединённые Штаты оставляют за собой право предусматривать, что акционерам определённых сквозных структур (pass-through entities), таких как регулируемые инвестиционные компании (Regulated Investment Companies) и инвестиционные фонды недвижимости (Real Estate Investment Trusts), не будет предоставлена ставка налога на дивиденды от прямых инвестиций, даже если они квалифицировались бы исходя из процента их участия. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

73. Германия и Португалия оставляют за собой право исключить партнёрства из сферы применения подпункта a) пункта 2, как это предусматривалось в Модельной налоговой конвенции до 2017 года. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

74. Ввиду своей особой системы налогообложения Чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся ставки и формы распределения прибыли компаниями. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

75. Израиль, Латвия, Мексика, Португалия и Турция оставляют за собой позиции относительно ставок налога в пункте 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

76. Австралия, Эстония, Япония и Латвия оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы согласовывали в порядке взаимного согласования порядок применения пункта 2. C (10) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

77. Польша оставляет за собой позицию относительно минимального процента участия (25 процентов) и ставок налога (5 процентов и 15 процентов). (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

77.1 Люксембург оставляет за собой право не включать период владения, предусмотренный в подпункте a) пункта 2. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

78. Бельгия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 так, чтобы прямо охватить доход — даже когда он выплачивается в форме процентов, — который по её внутреннему законодательству подвергается такому же налоговому режиму, как доход от акций. (Изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

79. Дания оставляет за собой право в определённых случаях рассматривать как дивиденды продажную цену, полученную от продажи акций. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

80. Франция и Мексика оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 так, чтобы охватить весь доход, подвергаемый налоговому режиму распределений. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

81. Канада и Германия оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 так, чтобы охватить определённые процентные платежи, которые рассматриваются как распределения по их внутреннему законодательству. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

81.1 Португалия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 так, чтобы охватить определённые платежи, производимые по соглашениям об участии в прибыли, которые рассматриваются как распределения по её внутреннему законодательству. (Добавлен 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

81.2 Чили и Люксембург оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 с тем, чтобы охватить определённые платежи, которые рассматриваются как распределения дивидендов по их внутреннему законодательству. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

82. Израиль оставляет за собой право исключить платежи, производимые инвестиционным фондом недвижимости (Real Estate Investment Trust), который является резидентом Израиля, из определения дивидендов в пункте 3 и облагать C (10) эти платежи налогом в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

82.1 Эстония, Япония и Латвия оставляют за собой право заменить в пункте 3 слова «доход от иных корпоративных прав» словами «доход от иных прав». (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

82.2 Австралия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 с тем, чтобы охватить иные суммы, которые по её внутреннему законодательству подвергаются такому же налоговому режиму, как доход от акций. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

83. Канада и Соединённые Штаты оставляют за собой право взимать свой филиальный налог с доходов компании, относящихся к постоянному представительству, расположенному в этих странах. Канада также оставляет за собой право взимать этот налог с прибыли, относящейся к отчуждению недвижимого имущества, расположенного в Канаде, компанией, осуществляющей торговлю недвижимым имуществом. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

84. (Удалён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

85. Турция оставляет за собой право облагать налогом способом, соответствующим предусмотренному пунктом 2 Статьи, ту часть прибыли компании другого Договаривающегося государства, которая осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в Турции, которая остаётся после налогообложения в соответствии со статьёй 7. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

86. (Удалён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

HISTORY

Пункт 1: Изменён, а предшествующий заголовок удалён, когда Типовая конвенция

1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Типовой конвенции 1977 года пункт 1 и предшествующий ему заголовок читались следующим образом: «A. ПРОБЛЕМЫ

1. Под «дивидендами» обычно понимаются распределения прибыли акционерам или участникам компаниями с ограниченной ответственностью по акциям1, коммандитными товариществами с акционерным капиталом2, обществами с ограниченной ответственностью3 или иными акционерными компаниями4. По законодательству стран — членов О.Э.С.Р. такие акционерные компании являются юридическими лицами с отдельной правосубъектностью, отличной от всех их акционеров или участников. В этом отношении они отличаются от партнёрств постольку, поскольку последние в большинстве стран не имеют правосубъектности.» C (10)

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 29 апреля 2000 года и до 21 ноября 2017 года пункт 2 читался следующим образом: «2. Прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой партнёрством, является прибылью партнёров, полученной от их собственных усилий; для них она является прибылью от предпринимательской деятельности. Поэтому партнёр обычно облагается налогом лично со своей доли в капитале партнёрства и в прибыли партнёрства.»

Пункт 2 ранее был изменён 29 апреля 2000 года отчётом под названием “The 2000

Update to the Model Tax Convention”, принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 года, на основании Приложения другого отчёта под названием “Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention” (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 года). В Типовой конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 года пункт 2 читался следующим образом: «2. Прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой партнёрством, является прибылью партнёров, полученной от их собственных усилий; для них она является промышленной или коммерческой прибылью. Поэтому партнёр обычно облагается налогом лично со своей доли в капитале партнёрства и в прибыли партнёрства.»

Пункт 2 ранее был изменён, когда Типовая конвенция 1977 года была принята

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Типовой конвенции 1977 года

пункт 2 читался следующим образом:

«2. Прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой партнёрством, является прибылью партнёров, полученной от их собственных усилий: для них она является промышленной или коммерческой прибылью. Поэтому партнёр обычно облагается налогом лично со своей доли в капитале партнёрства и в прибыли партнёрства.»

Пункт 3: Без изменений с момента принятия Типовой конвенции 1963 года Советом

ОЭСР 30 июля 1963 года.

Пункт 4: Соответствует пункту 22 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 4

и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года были удалены, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то же время пункт 22 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 4, а предшествующие заголовки были перенесены вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Типовой конвенции 1977 года пункт 22 читался следующим образом: «22. Первый пункт Статьи не предписывает принципа налогообложения дивидендов исключительно в Государстве резидентства получателя или исключительно в Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 4 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) до их удаления при принятии Типовой конвенции 1977 года читались следующим образом: «B. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КОМПАНИЙ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ ПО АКЦИЯМ И ДИВИДЕНДОВ

4. Результаты исследования налогообложения дивидендов по состоянию на 30 июня 1963 года обобщены в прилагаемой таблице, которая даёт общую картину положения на тот момент.»

Пункт 5: Соответствует пункту 23 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 5

и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 года были удалены, а пункт 23 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 5, когда Типовая конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года.

Пункт 5 и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 года (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) до их удаления при принятии Типовой конвенции C (10) 1977 года читались следующим образом: «a) Налогообложение компаний-резидентов

i) Налогообложение прибыли компании

5. Во всех Государствах компании облагаются налогом на свою прибыль. Налоги, уплачиваемые компаниями, как правило, являются налогами особого рода, то есть они отличаются от налогов, уплачиваемых физическими лицами.»

Пункт 6: Соответствует пункту 24 Проекта Конвенции 1963 г. Пункт 6

Проекта Конвенции 1963 г. был исключён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 24 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 6. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. С другой стороны, налогообложение дивидендов исключительно в государстве резидентства получателя неосуществимо в качестве общего правила. Это в большей мере соответствовало бы природе дивидендов, которые являются инвестиционным доходом, однако было бы нереалистично предполагать, что существует какая-либо перспектива согласия на отказ от всего налогообложения дивидендов у источника.»

Пункт 6 и предшествующие заголовки Проекта Конвенции 1963 г. (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), пока они не были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г., имели следующую редакцию: «6. В большинстве Государств совокупная прибыль компании облагается налогом единообразно. При налогообложении прибыли компании четыре Государства проводят различие в зависимости от того, распределяется прибыль или нет:

— Бельгия: ставка налога на компании в отношении распределённой прибыли всегда составляет 30 процентов. Ставка налога на компании в отношении нераспределённой прибыли также, как правило, составляет 30 процентов; она составляет 25 процентов в отношении любой прибыли, направленной в резерв, и расходов, не допускаемых в качестве предпринимательских расходов, если эти статьи налогооблагаемого дохода в совокупности не превышают 1 000 000 бельгийских франков; она составляет 35 процентов в отношении любого превышения прибыли, направленной в резерв, над 5 миллионами бельгийских франков, однако надбавка в размере 5 процентов возмещается компании, если такая прибыль впоследствии распределяется.

— Германия: ставка налога на компании для распределённой прибыли ниже, чем для нераспределённой прибыли (15 процентов вместо 51 процента).

— Греция: прибыль, распределяемая компанией, вовсе не облагается налогом.

— Исландия: прибыль, распределяемая компанией в размере 10 процентов её акционерного капитала, не облагается налогом.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

В Нидерландах Правительство внесло законопроект, которым предлагается ставка в отношении распределённой прибыли в размере 30 процентов, тогда как ставка в отношении нераспределённой прибыли оставалась бы на уровне 45 процентов.»

Пункт 7: Соответствует пункту 25 Проекта Конвенции 1963 г. Пункт 7

и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 25 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 7. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 25 имел следующую редакцию: «25. По этой причине в первом пункте просто указывается, что дивиденды могут облагаться налогом в государстве резидентства получателя.»

Пункт 7 и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), пока они не были исключены при принятии Модельной С (10) конвенции 1977 г., имели следующую редакцию: «ii) Налогообложение капитала и резервов компании

7. Шесть Государств (Австрия, Германия, Италия, Люксембург, Норвегия и Швейцария) облагают налогом капитал и резервы акционерных компаний.»

Пункт 8: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, резиденту другого Договаривающегося государства. Она, следовательно, не применяется к дивидендам, выплачиваемым компанией, которая является резидентом третьего государства, или к дивидендам, выплачиваемым компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства, которые относятся к постоянному представительству, которое

предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям см. пункты 4–6 Комментария к Статье 21).»

Пункт 8 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 8 и предшествующие заголовки Проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) были исключены и добавлен новый пункт 8. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 8 и предшествующие заголовки имели следующую редакцию:

«b) Налогообложение акционеров компании-резидента

i) Налоги у источника

8. Многие Государства взимают налоги у источника с дивидендов от компаний-резидентов. В большинстве случаев такие налоги несут все акционеры (Австрия, Бельгия, Германия, Франция, Италия, Люксембург, Нидерланды, Португалия, Испания, Швейцария, Турция); в Бельгии налог у источника взимается по ставке 15 процентов с 85/70 валового объявленного дивиденда, причём целью здесь является учёт налогового кредита (зачета), предоставляемого акционеру в размере 15/70 объявленного дивиденда. В некоторых случаях налог у источника уплачивается только акционерами-нерезидентами (Норвегия, Швеция) или иностранными акционерами-нерезидентами (Соединённые Штаты, Италия). Два Государства не взимают налог у источника с дивидендов, но возлагают на компанию, распределяющую дивиденды, уплату налогов на свою прибыль, оставляя ей право возместить налог путём удержания из дивидендов, выплачиваемых из этой прибыли акционерам: так обстоит дело в Соединённом Королевстве и Ирландской Республике в отношении их подоходных налогов; Дания вовсе не облагает налогом акционеров-нерезидентов. Италия взимает налог у источника в размере 15 процентов. Этот налог окончательно взимается как налог на распределённую прибыль в случае, когда акционер не подлежит

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

дополнительному налогу («imposta complementare») или итальянскому налогу на компании («imposta sulle societa»).»

Пункт 9: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Пункт 2 сохраняет право на налогообложение за государством источника дивидендов, то есть за государством, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды; это право на налогообложение, однако, существенно ограничено. Ставка налога ограничена 15 процентами, что представляется разумной максимальной величиной. Более высокая ставка едва ли могла бы быть оправдана, поскольку государство источника уже может облагать налогом прибыль компании.»

Пункт 9 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 26

Проекта Конвенции 1963 г. Пункт 9 и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР C (10) 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 26 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 9, а предшествующий заголовок был перенесён вместе с ним. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Пункт 2 сохраняет право на налогообложение за государством источника дивидендов, то есть за государством, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды; это право на налогообложение, однако, существенно ограничено. Ставка налога ограничена 15 процентами, что представляется разумной максимальной величиной. Более высокая ставка едва ли могла бы быть оправдана, поскольку государство источника уже может облагать налогом прибыль компании.»

Пункт 9 и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), пока они не были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г., имели следующую редакцию: «ii) Налогообложение акционеров-резидентов

9. Во всех Государствах дивиденды, выплачиваемые компаниями-резидентами, включаются в налогооблагаемый доход акционера-резидента, в некоторых Государствах — в их чистой сумме, в других — в их валовой сумме. Налог, взимаемый у источника тем же Государством, как правило, засчитывается в счёт общего подоходного налога. Исключениями из этого правила являются: Испания в отношении её «налога на дивиденды» и Швейцария в отношении её «купонного налога».»

Пункт 10: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 10 имел следующую редакцию:

«10. С другой стороны, более низкая ставка (5 процентов) прямо предусмотрена в отношении дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией её материнской компании. Если компания одного из Государств прямо владеет участием не менее 25 процентов в компании другого Государства, разумно, чтобы выплаты прибыли дочерней компанией иностранной материнской компании облагались налогом менее обременительно во избежание повторного налогообложения и для содействия международным инвестициям. Осуществление этого намерения зависит от налогового режима дивидендов в государстве, резидентом которого является материнская компания (см. пункты 49–54 Комментария к Статьям 23 A и 23 B).»

Пункт 10 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал первым трём

предложениям пункта 27 Проекта Конвенции 1963 г. Пункт 10 Проекта Конвенции 1963 г. был исключён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время первые три предложения пункта 27 Проекта Конвенции 1963 г. были изменены и перенумерованы как пункт 10. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 27 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«27. С другой стороны, более низкая ставка в размере 5 процентов прямо предусмотрена в отношении дивидендов, выплачиваемых дочерними компаниями. Если компания одного из Государств прямо владеет участием не менее 25 процентов в компании другого Государства, разумно, чтобы выплаты прибыли дочерней компанией иностранной материнской компании облагались налогом менее обременительно, для содействия международным инвестициям и для избежания повторного налогообложения. Осуществление последнего намерения зависит, разумеется, от налогового режима, предусмотренного для материнских компаний в их государстве резидентства. Некоторые законы и Конвенции уже содержат аналогичные положения. Если партнёрство рассматривается как юридическое лицо по применимому к нему национальному праву, два Договаривающихся государства могут согласиться изменить пункт 2 a) таким образом, чтобы предоставить льготы пониженной ставки, предусмотренной для материнских компаний, также таким партнёрствам.»

Пункт 10 Проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.), пока он не был исключён при принятии Модельной конвенции 1977 г., имел следующую редакцию: «10. Некоторые Государства предоставляют определённые льготы акционерам-резидентам: C (10)

— В Соединённом Королевстве и Ирландской Республике подоходный налог, уплаченный компанией со своей прибыли, также засчитывается как налог акционера на дивиденды, которые он получает. Акционер вправе требовать, чтобы личные вычеты и льготы, на которые

он может претендовать, учитывались при исчислении его подоходного налога с дивидендов. Это может привести к тому, что часть налога, уплаченного компанией со своей прибыли, будет возмещена акционеру. Валовая сумма дивиденда включается в совокупный доход акционера для целей надбавочного налога (surtax).

— В некоторых Государствах получатель не несёт дальнейшего обязательства по своим дивидендам в отношении налога, уже взимавшегося с прибыли компании, выплачивающей дивиденды. Так, в Соединённом Королевстве и Ирландской Республике налог на прибыль не взимается повторно; то же самое действует в Италии в отношении «imposta sul reddito di ricchezza mobile». В Бельгии дивиденды, полученные физическими лицами-резидентами, которые уже были обложены налогом на компании и налогом у источника, добавляются в размере 85/70 их валовой суммы к прочему налогооблагаемому доходу акционера и облагаются налогом на доходы физических лиц; в счёт налога на доходы физических лиц засчитываются налог, взимавшийся у источника, и налоговый кредит (зачет) в размере 15 процентов, указанный в пункте 8 выше. Дивиденды, полученные компаниями-резидентами, входят в состав их прибыли, однако по принципу «non bis in idem» чистый полученный дивиденд исключается из налогооблагаемой прибыли в той мере, в какой он образует часть такой прибыли и тем самым избегает налога на компании; он считается, прежде всякого иного дохода, образующим часть распределённой прибыли компании-получателя и при распределении не облагается налогом у источника.

— В большинстве Государств закон в той или иной форме предоставляет преференциальный режим холдинговым компаниям.

— В Норвегии компании не облагаются налогом на дивиденды, выплачиваемые компаниями-резидентами. Физические лица-резиденты не подлежат ни местному подоходному налогу (варьирующемуся от 16 до 19 процентов), ни местному налогу на капитал (как правило, 4 промилле) в отношении дивидендов, выплачиваемых компаниями-резидентами, и акций, удерживаемых в компаниях-резидентах.»

Пункт 11: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 11 был исключён и

добавлен новый пункт 11 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Если партнёрство рассматривается как юридическое лицо по применимому к нему внутреннему законодательству, два Договаривающихся государства могут согласиться изменить подпункт a) пункта 2 таким образом, чтобы предоставить льготы пониженной ставки, предусмотренной для материнских компаний, также такому партнёрству.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 11 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал последнему

предложению пункта 27 Проекта Конвенции 1963 г. Пункт 11 и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время последнее предложение пункта 27 Проекта Конвенции 1963 г. было изменено и перенумеровано как пункт 11 (см. историю пункта 27 в истории пункта 10).

Пункт 11 и предшествующий заголовок Проекта Конвенции 1963 г. (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), пока они не были исключены при принятии Модельной конвенции 1977 г., имели следующую редакцию: «iii) Налогообложение акционеров-нерезидентов

11. В семи государствах физические лица-нерезиденты, являющиеся акционерами компаний-резидентов, облагаются прогрессивным налогом на совокупный доход: Соединённое Королевство и С (10) Республика Ирландия (surtax), Греция (подоходный налог), Исландия, Италия («imposta complementare»), Соединённые Штаты в случае акционера — нерезидента-иностранца (non-resident alien), доход которого из источников в Соединённых Штатах превышает 15 400 долларов США, и Испания, если доход из испанских источников превышает 100 000 песет в год. В Бельгии такие лица облагаются прогрессивным налогом на их совокупный доход бельгийского

происхождения, если они имеют в Бельгии заведение или жилище либо получают там определённый доход в качестве партнёра или директора, выполняющего фактическую службу на условиях полной занятости; компании-нерезиденты, являющиеся акционерами компаний-резидентов, облагаются налогом по твёрдой ставке, если они имеют заведение в Бельгии. В обоих случаях экономическое двойное налогообложение устраняется тем же образом, что и в случае акционеров- резидентов (см. пункт 10 выше). В Греции и Исландии компании-нерезиденты, являющиеся акционерами компаний-резидентов, облагаются налогом по твёрдой ставке.»

Пункт 11.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 12: Изменён 15 июля 2014 г. путём переноса последнего предложения в новый

пункт 12.1 и замены слов «immediately received by» словами «paid direct

to» докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г.

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Требование о наличии фактического права на доход было введено в пункт 2 Статьи 10 для разъяснения значения слов «paid ... to a resident», как они используются в пункте 1 Статьи. Оно ясно показывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода в виде дивидендов лишь потому, что этот доход был немедленно получен резидентом государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» («beneficial owner») используется не в узком техническом смысле; скорее, он должен пониматься в своём контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения.»

Пункт 12 был заменён 28 января 2003 г., когда он был изменён и перенумерован

как пункт 12.2 (см. историю пункта 12.2), и был добавлен новый пункт 12, докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 12.1: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 12.1 был перенумерован и

изменён как пункт 12.2 (см. историю пункта 12.2) и был добавлен новый пункт 12.1, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Новый пункт 12.1 включил

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

заключительное предложение пункта 12 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 г. (см. историю пункта 12).

Пункт 12.2: Соответствует пункту 12.1 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 г. В указанную

дату пункт 12.2 был перенумерован как пункт 12.7 (см. историю пункта 12.7), а пункт 12.1 был изменён и перенумерован как пункт 12.2 докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В то время последние два предложения пункта 12.1 были исключены и включены в новый пункт 12.3. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 12.1 и его сноска имели следующую редакцию: «12.1 Когда статья дохода получена резидентом Договаривающегося государства, действующим в качестве агента

или номинального держателя (nominee), предоставление государством источника льготы или освобождения лишь на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства противоречило бы объекту и цели Конвенции. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации отвечает признакам резидента, однако потенциальное двойное налогообложение не возникает как С (10) следствие этого статуса, поскольку получатель не рассматривается в качестве владельца дохода для налоговых целей в государстве резидентства. В равной мере противоречило бы объекту и цели Конвенции предоставление государством источника льготы или освобождения в случае, когда резидент Договаривающегося государства, иным образом, чем через отношения агентирования или номинального держания, просто действует как кондуит для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам доклад Комитета по налоговым вопросам под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies»[1] («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») делает вывод о том, что кондуитная компания не может обычно рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если, хотя и будучи формальным владельцем, она имеет, как практическое дело, весьма узкие полномочия, которые делают её в отношении соответствующего дохода простым доверительным управляющим или администратором, действующим за счёт заинтересованных сторон.

1. Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.»

Пункт 12.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 12.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 12.3 соответствует последним двум предложениям пункта 12.1 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 г. (см. историю пункта 12.2).

Пункт 12.4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок докладом

под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 12.4 имел следующую редакцию:

«12.4 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая как доверительный управляющий или администратор) непосредственный получатель дивиденда не является «лицом, имеющим фактическое право на доход», поскольку право этого получателя использовать дивиденд и распоряжаться им ограничено договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, однако может также быть установлено на основании фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что по существу получатель явно не имеет права использовать дивиденд и распоряжаться им, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу. К этому виду обязательств не относились бы договорные или законные обязательства, которые не зависят от получения платежа непосредственным получателем, — такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое непосредственный получатель несёт как должник или как сторона

финансовых сделок, либо типичные распределительные обязательства пенсионных схем и механизмов коллективного инвестирования, имеющих право на льготы по договору согласно принципам пунктов 6.8–6.34 Комментария к Статье 1. Когда получатель дивиденда действительно имеет право использовать дивиденд и распоряжаться им, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу, получатель является «лицом, имеющим фактическое право на доход» в отношении этого дивиденда. Следует также отметить, что Статья 10 говорит о лице, имеющем фактическое право на дивиденд, в отличие от владельца акций, который в некоторых случаях может быть иным лицом.»

Пункт 12.4 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 12.5: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12.5 имел следующую редакцию: C (10) «12.5 То обстоятельство, что получатель дивиденда считается лицом, имеющим фактическое право на этот дивиденд, не означает, однако, что ограничение налога, предусмотренное пунктом 2, должно автоматически предоставляться. Это ограничение налога не должно предоставляться в случаях злоупотребления данным положением (см. также пункты 17 и 22 ниже). Как разъяснено в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» («Improper use of the Convention») в Комментарии к Статье 1, существует много способов противодействия ситуациям с кондуитными компаниями и, более общо, договорным шоппингом (treaty shopping). К ним относятся специальные положения против злоупотреблений в договорах, общие правила против злоупотреблений и подходы «существо над формой» (substance-over-form) или экономической сущности (economic substance). Хотя концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» охватывает некоторые формы избежания налогообложения (т. е. те, которые связаны с интерпозицией получателя, обязанного передать дивиденд кому-либо другому), она не охватывает иные случаи договорного шоппинга и поэтому не должна рассматриваться как каким-либо образом ограничивающая применение иных подходов к противодействию таким случаям.»

Пункт 12.5 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 12.6: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 12.7: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12.7 имел следующую редакцию: «12.7 При соблюдении иных условий, установленных Статьёй, ограничение налога в государстве источника сохраняется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 и в 2014 гг. для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов).»

Пункт 12.7 в редакции после 15 июля 2014 г. соответствовал пункту 12.2. В указанную

дату пункт 12.2 был изменён и перенумерован как пункт 12.7 докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 12.2 имел следующую редакцию: «12.2 При соблюдении иных условий, установленных Статьёй, ограничение налога в государстве источника сохраняется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 г. для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов). Государства, которые желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров.»

Пункт 12.2 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 12. 28 января

2003 г. пункт 12 был изменён и перенумерован как пункт 12.2 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Согласно пункту 2 ограничение налога в государстве источника не предоставляется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства. (Текст Модели был изменён в 1995 г. для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов.) Государства, которые C (10) желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров.»

Пункт 12 был изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 сентября 1995 г.

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Согласно пункту 2 ограничение налога в государстве источника не предоставляется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства. Государства, которые желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров.»

Пункт 12 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года были заменены

при принятии Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 12 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года были исключены,

и был добавлен новый пункт 12. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до их исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года пункт 12 и

предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «c) Налогообложение акционеров-резидентов в отношении дивидендов от компании-нерезидента

12. Дивиденды, выплачиваемые акционеру — резиденту какого-либо Государства компанией-нерезидентом, подлежат в этом Государстве общим налогам на доходы и прибыль. Следует упомянуть следующие особенности:

— В Италии физические лица, как правило, облагаются налогом на иностранные дивиденды только в том случае, если они переводятся в Италию («goduto in Italia»). Италия взимает «imposta sul reddito di ricchezza mobile» только с определённых иностранных дивидендов. Дивиденды, полученные компаниями, включаются в их налогооблагаемый доход для целей итальянского налога на компании («imposta sulle società»). В любом случае налог у источника в размере 15 процентов взимается с дивидендов, выплачиваемых иностранными компаниями, когда эти дивиденды выплачиваются банками или кредитными учреждениями. Этот налог у источника, однако, засчитывается, если получатель дивидендов обязан уплачивать дополнительный налог («imposta sulle società»);

— Испания, кроме того, имеет налог у источника. Он взимается только с той части дивидендов, которая соответствует отношению прибыли, полученной в Испании, к общей прибыли; кроме того, он взимается с дивидендов из иностранных источников, фактически выплаченных в Испании;

— В Бельгии дивиденды, выплачиваемые иностранными компаниями, при их поступлении в Бельгию облагаются налогом у источника или предварительным сбором («précompte mobilier») в размере 15 процентов. В случае физических лиц — резидентов этот предварительный сбор засчитывается

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

в счёт налога на доходы физических лиц, как и фиксированная квота в размере 15 процентов, которая считается представляющей иностранный налог. В случае компаний- резидентов двойное налогообложение устраняется тем же образом, что и в случае дивидендов, выплачиваемых компаниями-резидентами (см. пункт 10 выше);

— Соединённые Штаты и Соединённое Королевство предоставляют зачёт иностранных налогов в счёт своих собственных налогов на доходы. Германия и Дания предоставляют зачёт только налога, взимаемого с дивидендов;

— Португалия, кроме того, взимает налог у источника с дивидендов, фактически выплаченных в Португалии.»

Пункт 13: Соответствует пункту 28 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был исключён, а пункт 28 Проекта конвенции

1963 года был изменён и перенумерован как пункт 13 при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции С (10) 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 28 гласил следующее: «28. Ставки налога, установленные Статьёй для налога в государстве источника, являются максимальными ставками. Государства могут договориться в ходе двусторонних переговоров о более низких ставках или даже о налогообложении исключительно в государстве резидентства получателя. Снижение ставок, предусмотренное пунктом 2, относится исключительно к налогообложению дивидендов и не к налогообложению прибыли компании, выплачивающей дивиденды.»

Пункт 13 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР

30 июля 1963 года) до его исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года гласил следующее: «13. В некоторых Государствах преференциальный режим, предоставляемый холдинговым компаниям в отношении дивидендов, возникающих в таких Государствах, не

применяется к дивидендам, полученным от иностранных компаний. [таблица на странице, следующей за пунктом 13, не воспроизводится]»

Пункт 13.1: Добавлен 15 июля 2005 года отчётом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 года.

Пункт 13.2: Изменён 21 ноября 2017 года отчётом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 22 июля 2010 года и до 21 ноября 2017 года пункт 13.2 гласил следующее: «13.2 Аналогичным образом некоторые Государства воздерживаются от взимания налога с дивидендов, выплачиваемых другим Государствам и некоторым полностью принадлежащим им структурам, по крайней мере в той мере, в какой такие дивиденды получены от деятельности государственного характера. Некоторые Государства способны предоставить такое освобождение на основании своего толкования принципа суверенного иммунитета (см. пункты 6.38 и 6.39 Комментария к Статье 1); другие могут сделать это в соответствии с положениями своего внутреннего законодательства. Государства, желающие сделать это, могут подтвердить или уточнить в своих двусторонних конвенциях сферу действия этих освобождений или предоставить такое освобождение в случаях, когда оно иначе не было бы доступно. Это может быть сделано путём добавления к Статье дополнительного пункта, сформулированного примерно следующим образом: Несмотря на положения пункта 2, дивиденды, указанные в пункте 1, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, если лицом, имеющим фактическое право на дивиденды, является это Государство или его политическое подразделение или местный орган власти.»

Пункт 13.2 был добавлен 22 июля 2010 года отчётом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 года.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 14: Соответствует пункту 29 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 14 и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 года были исключены

при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. Одновременно пункт 29 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 14. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 29 гласил следующее:

«29. Два Договаривающихся государства могут также в ходе двусторонних переговоров договориться о проценте участия, более низком, чем установленный в Статье.»

Пункт 14 и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 года (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) до их исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года гласили следующее: «II. РЕШЕНИЯ A. РАБОТА МЕЖДУНАРОДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ C (10)

14. В вопросе дивидендов различия между налоговыми законодательствами и конфликты интересов оказывают сдерживающее воздействие, которое не проявляется ни в какой другой части международного налогового права. Многие Государства считают себя неспособными отказаться

от права облагать налогом дивиденды, выплачиваемые компаниями-резидентами акционерам-нерезидентам, либо потому что их налоговые системы основаны на принципе территориальности, либо потому что они опасаются, что это приведёт к потере налоговых поступлений.»

Пункт 15: Заменён при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года

11 апреля 1977 года. В то время пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 15. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 15 гласил следующее: «15. Лига Наций занялась проблемами международного двойного налогообложения сравнительно рано. Комиссия из четырёх экономистов заявила в докладе от 5 апреля 1923 года, что право облагать налогом движимое имущество (включая акции компаний и долговые требования) должно принадлежать государству резидентства налогоплательщика. Второй комитет из семи экспертов по налогообложению в докладе от 7 февраля 1925 года сформулировал другие предложения, которые Общее собрание правительственных экспертов по двойному налогообложению приняло в своём докладе от 31 октября 1928 года, но не без изменения их по определённым пунктам и добавления ещё двух предложений, так что предложения Лиги Наций в 1928 году состояли из следующих вариантов: Вариант А: Взимание безличных налогов Государством, в котором предприятие имеет своё эффективное место управления, и взимание личных налогов исключительно в государстве резидентства акционера; Вариант В: Налогообложение исключительно в государстве резидентства акционера; Вариант С: Налогообложение в государстве резидентства акционера с оговоркой в пользу налогов, взимаемых у источника в другом Государстве; Договаривающимся государствам рекомендуется избегать или смягчать любое возникающее в результате двойное налогообложение путём договорённостей о полном или частичном возврате налогов, взимаемых в государстве источника, либо о предоставлении зачёта налогов, взимаемых у источника, в счёт налогов, установленных в государстве резидентства акционера.»

Пункт 16: Соответствует пункту 17 в его редакции до 21 ноября 2017 года. В эту

дату пункт 16 был исключён, а пункт 17 был изменён и перенумерован как пункт 16 отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 24 октября 2017 года пункт 17 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«17. Снижение, предусмотренное подпунктом а) пункта 2, не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением, например, когда компания с участием менее 25 процентов незадолго до наступления срока выплаты дивидендов увеличила своё участие главным образом с целью обеспечения льгот вышеупомянутого положения, или иным образом, когда квалифицирующее участие было организовано главным образом для получения снижения. Для противодействия таким манёврам Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным добавить к подпункту а) положение примерно следующего содержания: при условии, что это участие не было приобретено главным образом с целью использования преимуществ настоящего положения.»

Пункт 17 в его редакции в Модельной конвенции 1977 года заменил пункт 17

Проекта конвенции 1963 года при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. В то время пункт 17 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года были исключены и добавлен новый пункт 17. В С (10) Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 и предшествующий заголовок гласили следующее: «В. КОНВЕНЦИИ, ЗАКЛЮЧЁННЫЕ СТРАНАМИ — ЧЛЕНАМИ О.Э.С.Р.

17. Конвенции об устранении двойного налогообложения, заключённые между странами — членами О.Э.С.Р., содержат следующие решения:

a) В первой категории Конвенций дивиденды облагаются налогом только в государстве резидентства получателя (Конвенция между Францией и Швецией 1936– 1950 годов).

b) Другие Конвенции предусматривают налогообложение дивидендов в государстве резидентства получателя; но они содержат неограниченную оговорку в пользу налогов, взимаемых у источника в другом Государстве (Конвенции, заключённые Германией и Швецией в 1928 году).

c) В третьей категории право облагать налогом дивиденды предоставляется государству резидентства получателя; делается оговорка в пользу налогов, взимаемых у источника в другом Государстве, но такие налоги не должны взиматься или должны быть полностью или частично возвращены, если акционер удовлетворяет определённым условиям (Конвенции, заключённые Швейцарией со Швецией в 1948 году, с Нидерландами в 1951 году, с Австрией в 1953 году и с Францией в 1953 году).

d) В последней категории оба Государства могут облагать налогом дивиденды. Но государство резидентства акционера обязуется предоставить зачёт налога, взимаемого в государстве источника (который налог может быть или не быть ограничен определённой ставкой), в счёт своих собственных налогов на тот же доход (Конвенции, заключённые между Германией и Австрией в 1954 году, между Швецией и Норвегией в 1947 году, Францией с Норвегией в 1953 году и с Германией в 1959 году, а также Италией с Соединёнными Штатами в 1955 году, со Швецией в 1956 году, с Францией в 1958 году и с Соединённым Королевством в 1960 году).»

Пункт 16 в его редакции до 21 ноября 2017 года был исключён отчётом под названием

«The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 года

пункт 16 гласил следующее:

«16. Подпункт a) пункта 2 не требует, чтобы компания, получающая дивиденды, владела не менее чем 25 процентами капитала в течение относительно длительного времени до даты распределения. Это означает, что в отношении участия имеет значение лишь ситуация, существующая на момент, существенный для возникновения обязательства по налогу, к которому применяется пункт 2, т.е. в большинстве случаев ситуация, существующая на момент, когда дивиденды становятся юридически

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

доступными акционерам. Основная причина этого заключается в стремлении иметь положение, применимое настолько широко, насколько это возможно. Требовать, чтобы материнская компания владела минимальным участием в течение определённого времени до распределения прибыли, могло бы повлечь обширные проверки. Внутреннее законодательство некоторых стран — членов ОЭСР предусматривает минимальный период, в течение которого компания-получатель должна была владеть акциями, чтобы претендовать на освобождение или льготу в отношении полученных дивидендов. Ввиду этого Договаривающиеся государства могут включить аналогичное условие в свои конвенции.»

Пункт 16 был заменён при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года

11 апреля 1977 года. В то время пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был исключён и добавлен новый пункт 16. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 гласил следующее: «16. С 1929 по 1939 год Налоговый комитет Лиги Наций не разработал дальнейших решений проблемы налогообложения дивидендов. С другой стороны, С (10) проекты, подготовленные на более поздних конференциях — в Мехико в 1943 году и в Лондоне в 1946 году, — содержат положения, которые

существенно отличаются от предложений, содержащихся в проекте 1928 года. Проекты Мехико и Лондона предоставляют право облагать налогом дивиденды Государству, в котором инвестирован капитал или в котором компания имеет своё налоговое домицилирование. Только в случае, когда компания имеет «доминирующее участие» в управлении или капитале компании, выплачивающей дивиденды, Лондонский проект допускает освобождение в стране, где эта компания имеет своё налоговое домицилирование. Предложения Лондонской и Мексиканской типовых конвенций в отношении дивидендов не были приняты странами — членами О.Э.С.Р.»

Пункт 17: Заменён 21 ноября 2017 года, когда пункт 17 был изменён и

перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16) и был добавлен новый пункт 17, отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года.

Пункт 18: Соответствует пункту 30 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 18 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года были исключены

при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. Одновременно пункт 30 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 18. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 30 гласил следующее:

«30. Пункт 2 ничего не говорит о способе налогообложения. Каждое Государство свободно применять своё собственное законодательство. Государство источника может взимать не только налоги у источника, но и налоги, взимаемые путём прямого исчисления.»

Пункт 18 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 года (принятого

Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) до их исключения при принятии Модельной конвенции 1977 года гласили следующее: «С. РЕШЕНИЕ, РЕКОМЕНДУЕМОЕ НАЛОГОВЫМ КОМИТЕТОМ О.Э.С.Р.

18. Решение, рекомендованное Комитетом, не является новым. Оно учитывает работу международных организаций и Конвенции, заключённые до настоящего времени. Комитет представил текст, который должен быть приемлемым для подавляющего большинства стран-членов О.Э.С.Р.»

Пункт 19: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 19 гласил следующим образом:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«19. Пункт не регулирует процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат (см., однако, пункт 26.2 Комментария к Статье 1). Особые вопросы возникают в треугольных случаях (см. пункт 71 Комментария к Статье 24).»

Пункт 19 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём замены перекрёстной

ссылки на «пункт 53» Комментария к Статье 24 на «пункт 71» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008

г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 19 гласил следующим образом:

«19. Пункт не регулирует процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить С (10) свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат (см., однако, пункт 26.2 Комментария к Статье 1). Особые вопросы возникают в треугольных случаях (см. пункт 71 Комментария к Статье 24).»

Пункт 19 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 19 гласил следующим образом: «19. Пункт не регулирует процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат. Особые вопросы возникают в треугольных случаях (см. пункт 53 Комментария к Статье 24).»

Пункт 19 ранее был изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого доклада под названием «Треугольные случаи» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 19 гласил следующим образом:

«19. Пункт не регулирует процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат.»

Пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 31 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а

пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 19 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 31 гласил следующим образом: «31. Пункт 2 не регулирует процедурные вопросы. Каждое государство должно иметь возможность использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо незамедлительно ограничить свой налог ставками, указанными в Статье, либо обложить налогом в полном объёме и произвести возврат.»

Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля

1963 г.) до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. гласил следующим образом: «19. Статья предусматривает, что дивиденды облагаются налогом в государстве резидентства акционера, но она предоставляет ограниченное параллельное право на налогообложение государству источника.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 20: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 20 гласил следующим образом:

«20. Он не определяет, должна ли льгота в государстве источника быть обусловлена тем, что дивиденды подлежат налогообложению в государстве резидентства. Этот вопрос может быть урегулирован путём двусторонних переговоров.»

Пункт 20 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 32

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а

пункт 32 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 20 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 32 гласил следующим образом: C (10) «32. Не было определено, должна ли льгота в государстве источника предоставляться только в том случае, когда получатель подлежит налогообложению в отношении дивидендов в государстве резидентства. Избранная формула может быть соответственно дополнена двусторонним соглашением.»

Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.) до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. гласил следующим образом: «20. Статья регулирует соотношение между собой и положениями Статьи 7, касающимися налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности, и определяет термин «дивиденды».»

Пункт 21: Соответствует пункту 33 Проекта конвенции 1963 г.

Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а пункт 33 Проекта

конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 21 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 33 гласил следующим образом: «33. Статья ничего не говорит о том, каким образом государство резидентства получателя должно учитывать налогообложение в государстве источника. Этот вопрос рассматривается в статьях 23(A) и 23(B), касающихся методов устранения двойного налогообложения в государстве резидентства.»

Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.) до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. гласил следующим образом: «21. Комитет ограничился установлением принципов. Частные вопросы, в частности порядок, в котором государство источника должно снижать свои налоги, не рассматриваются. Не рассматривается также порядок учёта особенностей законодательства отдельных стран. Существует слишком много возможных решений, так что представляется невозможным найти единую формулу, которая могла бы удовлетворить все государства. По-прежнему остаётся широкий простор для двусторонних переговоров без умаления ценности предлагаемых положений.»

Пункт 22: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 22 гласил следующим образом:

«22. В целом обращается внимание на следующий случай: лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, возникающие в Договаривающемся государстве, является компанией — резидентом другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

за пределами этого другого государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется льготным налоговым режимом (частная инвестиционная компания, базовая компания). Может возникнуть вопрос, оправданно ли в случае такой компании допускать в государстве источника дивидендов ограничение налога, предусмотренное пунктом 2. Может быть целесообразным при проведении двусторонних переговоров договориться об особых исключениях из правила налогообложения, установленного настоящей Статьёй, с тем чтобы определить режим, применимый к таким компаниям.»

Пункт 22 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 34

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 4 (см. историю пункта 4), а предшествующие заголовки были перемещены вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 34 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 22 Модельной С (10) конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 34 гласил следующим образом: «34. В целом обращается внимание на следующий случай: получатель дивидендов, возникающих в Договаривающемся государстве, является компанией — резидентом другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам за пределами этого другого государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется льготным налоговым режимом («частная инвестиционная компания», «базовая компания»). Может возникнуть вопрос, оправданно ли в случае такой компании допускать в государстве источника дивидендов ограничение налога, предусмотренное пунктом 2 Статьи. Может быть целесообразным при проведении двусторонних переговоров договориться об особых исключениях из правила налогообложения, установленного настоящей Статьёй, с тем чтобы определить режим, применимый к таким компаниям.»

Пункт 23: Изменён 23 июля 1992 г. путём замены слов «пока ещё не

представляется возможным» на «не представлялось возможным» в пятом предложении докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 23 гласил следующим образом: «23. Ввиду больших различий между законодательствами стран-членов ОЭСР невозможно определить «дивиденды» полностью и исчерпывающе. Следовательно, определение лишь приводит примеры, которые встречаются в большинстве законодательств стран-членов и которые, во всяком случае, не подвергаются в них различной трактовке. Перечисление дополняется общей формулой. В ходе пересмотра Проекта конвенции 1963 г. было предпринято тщательное исследование с целью найти решение, не отсылающее к внутреннему законодательству. Это исследование привело к выводу о том, что ввиду всё ещё сохраняющихся различий между странами-членами в области корпоративного права и налогового права пока ещё не представляется возможным выработать определение понятия дивидендов, которое было бы независимо от внутреннего законодательства. Договаривающиеся государства вправе путём двусторонних переговоров учесть особенности

своего законодательства и договориться о включении в определение «дивидендов» иных выплат компаниями, подпадающими под действие Статьи.»

Пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 35 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован в

пункт 5 (см. историю пункта 5) при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 35 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 23 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 35 гласил следующим образом: «35. Ввиду больших различий между законодательствами стран-членов О.Э.С.Р. невозможно определить «дивиденды» полностью и исчерпывающе. Следовательно, определение лишь приводит примеры, которые встречаются в большинстве законодательств стран-членов и которые, во всяком случае, не подвергаются в них различной трактовке. Перечисление дополняется общей формулой. Договаривающиеся государства вправе путём двусторонних переговоров учесть особенности своего законодательства и договориться о включении иных распределений прибыли в сферу действия Статьи.»

Пункт 24: Изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., путём замены содержащейся в нём ссылки на пункт 18 Комментария к Статье 11 ссылкой на

пункт 19 этого Комментария. В Модельной конвенции 1977 г. и до

23 июля 1992 г. пункт 24 гласил следующим образом: C (10) «24. Понятие дивидендов в основном касается распределений компаниями в смысле подпункта b) пункта 1 Статьи 3. Поэтому определение относится, в первую очередь, к распределениям прибыли, право на которые удостоверяется акциями, то есть долями участия в компании с ограниченной ответственностью по акциям (акционерном обществе). Определение приравнивает к акциям все ценные бумаги, выпускаемые компаниями, которые предоставляют право на участие в прибыли компаний, не являясь долговыми требованиями; таковы, например, акции «jouissance» или права «jouissance», акции учредителей или иные права, участвующие в прибыли. В двусторонних конвенциях, разумеется, это перечисление может быть адаптировано к правовой ситуации в соответствующих Договаривающихся государствах. Это может быть необходимо, в частности, в отношении дохода от акций «jouissance» и акций учредителей. С другой стороны, долговые требования, участвующие в прибыли, не входят в эту категорию; (см. пункт 18 Комментария к Статье 11); точно так же проценты по конвертируемым облигациям не являются дивидендом.»

Пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 36 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 6) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 36 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 36 гласил следующим образом: «36. Статья относится, в основном, к распределениям прибыли, право на которые удостоверяется акциями, то есть долями участия в компании с ограниченной

ответственностью по акциям («Société anonyme»). Статья приравнивает к акциям все ценные бумаги, выпускаемые компаниями с ограниченной ответственностью по акциям, которые предоставляют право на участие в прибыли, не являясь долговыми требованиями; таковы, например, акции «jouissance» или права «jouissance», акции учредителей или иные права, участвующие в прибыли. С другой стороны, долговые требования, участвующие в прибыли, не входят в эту категорию. Точно так же проценты по конвертируемым облигациям не являются дивидендом.»

Пункт 25: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 25 Модельной конвенции

1977 г. был перенумерован в пункт 26 (см. историю пункта 26) и был добавлен новый

пункт 25, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 29 предыдущего доклада под названием «Тонкая капитализация» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 26: Соответствует пункту 25 Модельной конвенции 1977 г. в редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 27 (см. историю пункта 27), а пункт 25 был перенумерован в пункт 26 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 37 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 25 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 7 (см. историю пункта 7) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 37 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 37 гласил следующим образом:

«37. Законодательство многих государств ставит участия в “Société à C (10) responsabilité limitée” (обществах с ограниченной ответственностью) в то же положение, что и акции. Кроме того, распределения прибыли кооперативными обществами обычно рассматриваются как дивиденды.»

Пункт 27: Соответствует пункту 26 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 28), а пункт 26 был перенумерован как пункт 27 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 38 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 9 (см. историю пункта 9), а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 38 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Распределения прибыли товариществами физических лиц не являются дивидендами. Французское законодательство, однако, предусматривает определённые исключения из этого принципа.»

Пункт 28: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Платежи, рассматриваемые как дивиденды, могут включать не только распределения прибыли, решение о которых принято годовыми общими собраниями акционеров, но также иные выгоды в денежной форме или в форме, имеющей денежную оценку, такие как бонусные акции, бонусы, прибыль при ликвидации и завуалированные распределения прибыли. Льготы, предусмотренные статьёй, применяются до тех пор, пока государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает такие выгоды как дивиденды. Несущественно, выплачиваются ли какие-либо такие выгоды из текущей прибыли, полученной компанией, или происходят, например, из резервов, т. е. из прибыли предыдущих финансовых лет. Обычно распределения компанией, которые имеют следствием уменьшение прав участия, например платежи, составляющие возмещение капитала в какой бы то ни было форме, не рассматриваются как дивиденды.»

Пункт 28 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 27 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 29 (см. историю пункта 29), а пункт 27 был перенумерован как пункт 28 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 39 Проекта конвенции 1963 г.

Пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и

включён в пункты 10 и 11 (см. историю пункта 10) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 39 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Платежи, рассматриваемые как дивиденды, могут включать не только распределения прибыли по ежегодным решениям общих собраний акционеров, но также иные выгоды в денежной форме или в форме, имеющей денежную оценку, такие как бонусные акции, бонусы, прибыль при ликвидации и завуалированные распределения прибыли. Льготы, предусмотренные статьёй, применяются до тех пор, пока государство, резидентом которого является выплачивающая компания, облагает такие выгоды как дивиденды.»

Пункт 29: Соответствует пункту 28 Модельной конвенции 1977 г. в редакции, С (10)

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 30 (см. историю пункта 30), а пункт 28 был перенумерован как пункт 29 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 28 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 13), и был добавлен новый пункт 28.

Пункт 30: Соответствует пункту 29 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 31), заголовок, предшествовавший пункту 30, был перемещён вместе с ним, а пункт 29 был перенумерован как пункт 30 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 29 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 29 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 14), и был добавлен новый пункт 29.

Пункт 31: Соответствует пункту 30 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 32), пункт 30 был перенумерован как пункт 31, а заголовок, предшествовавший пункту 30, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 40 Проекта конвенции 1963 г.

Пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и

перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 40 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 30 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перемещён

вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 40 имел следующую редакцию: «40. Некоторые государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других государств, выходят за рамки договорённости, направленной на предотвращение их налогообложения как в государстве источника, так и в государстве резидентства получателя, когда получатель имеет постоянное представительство в первом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

государстве. Пункт 4 статьи не основан на такой концепции, которая иногда именуется «силой притяжения постоянного представительства». Он не предусматривает, что дивиденды, возникающие у резидента Договаривающегося государства из источника, расположенного на территории другого государства, должны в силу своего рода правовой презумпции или даже фикции относиться к постоянному представительству, которое этот резидент может случайно иметь в последнем государстве, так чтобы указанное государство не было обязано ограничивать своё налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что в государстве источника дивиденды облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, находящегося там и принадлежащего получателю, являющемуся резидентом другого государства, если они выплачиваются в отношении участий, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае пункт 4 освобождает государство источника дивидендов от любых ограничений по статье. Приведённые выше разъяснения согласуются с разъяснениями в Комментарии к статье 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности.» C (10) Пункт 32: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 32 имел следующую редакцию: «32. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления путём передачи акций постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют преференциальный режим доходу в виде дивидендов. Помимо того, что такие злоупотребительные сделки могли бы повлечь применение внутренних правил противодействия злоупотреблениям, необходимо признать, что конкретное местоположение может составлять постоянное представительство лишь если в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, как разъясняется ниже, что требование о том, чтобы доля участия была «фактически связана» с таким местоположением, предполагает большее, чем простое отражение доли участия в бухгалтерских книгах постоянного представительства для учётных целей.»

Пункт 32 ранее был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 32 имел следующую редакцию: «32. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления путём передачи акций постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют преференциальный режим доходу в виде дивидендов. Помимо того, что такие злоупотребительные сделки могли бы повлечь применение внутренних правил противодействия злоупотреблениям, необходимо признать, что конкретное местоположение может составлять постоянное представительство лишь если в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, кроме того, что требование о том, чтобы доля участия была «фактически связана» с таким местоположением, предполагает, что доля участия должна быть подлинно связана с этой предпринимательской деятельностью»

Пункт 32 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»,

принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, возникающие в связи со статьёй 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.).

Пункт 32 был исключён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»,

принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 32 имел следующую редакцию:

«32. Правила, изложенные выше, применяются также в случае, когда бенефициар дивидендов имеет в другом Договаривающемся государстве для целей осуществления любого из видов независимых личных услуг, упомянутых в статье 14, постоянную базу, с

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

которой фактически связано участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды.»

Пункт 32 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 31 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 33), заголовок, предшествовавший пункту 32, был перемещён вместе с ним, а пункт 31 был перенумерован как пункт 32 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 19 (см. историю пункта 19), и был добавлен новый пункт 31.

Пункт 32.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. C (10)

Пункт 32.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 33: Соответствует пункту 32 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 34), пункт 32 был перенумерован как пункт 33, а заголовок, предшествовавший пункту 32, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 41 Проекта конвенции 1963 г.

Пункт 32 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и

перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 41 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 32 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перемещён

вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Статья касается только дивидендов, выплачиваемых компанией — резидентом одного из государств резиденту другого государства. Некоторые государства, однако, облагают налогом не только дивиденды, выплачиваемые компаниями — резидентами этих государств, но даже распределения нерезидентными компаниями прибыли, возникающей в них. Каждое государство, разумеется, вправе облагать налогом прибыль, возникающую на его территории и полученную нерезидентными компаниями, в пределах, предусмотренных Конвенцией (в частности в статье 7, касающейся налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности). Акционеры таких компаний не должны облагаться налогом дополнительно, во всяком случае если только они не являются резидентами государства и тем самым естественным образом не подпадают под его налоговый суверенитет.»

Пункт 34: Изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения слов «или постоянная база» докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР»

(принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 34 имел следующую редакцию: «34. Пункт 5 исключает внетерриториальное налогообложение дивидендов, т. е. практику, при которой государства облагают налогом дивиденды, распределяемые нерезидентной компанией, исключительно потому, что корпоративная прибыль, из которой производятся распределения, возникла на их территории (например, была получена через постоянное представительство, расположенное там). Разумеется, не возникает вопроса о внетерриториальном налогообложении, когда страна источника корпоративной прибыли облагает налогом

дивиденды потому, что они выплачиваются акционеру, который является резидентом этого государства, или постоянному представительству или постоянной базе, расположенным в этом государстве.»

Пункт 34 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 33 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35), а пункт 33 был перенумерован как пункт 34 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 33 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 33 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21), и был добавлен новый пункт 33.

Пункт 35: Соответствует пункту 34 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. был С (10) перенумерован как пункт 36 (см. историю пункта 36), а пункт 34 был перенумерован как пункт 35 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 34 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 34 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), и был добавлен новый пункт 34.

Пункт 36: Соответствует пункту 35 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 40), заголовок, предшествовавший пункту 36, был перемещён вместе с ним, а пункт 35 был перенумерован как

пункт 36 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 42 Проекта

Конвенции 1963 г. Пункт 35 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 42 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 42 имел следующую редакцию: «42. Пункт 5 принимает положение, уже содержащееся в ряде Конвенций. Он исключает экстратерриториальное налогообложение дивидендов и далее предусматривает, что компании-нерезиденты не должны подвергаться специальным налогам на нераспределённую прибыль.»

Пункт 37: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Можно утверждать, что когда страна резидентства налогоплательщика на основании своего законодательства о контролируемых иностранных компаниях или иных правил с аналогичным эффектом стремится облагать налогом прибыль, которая не была распределена, она действует вопреки положениям пункта 5. Однако следует отметить, что пункт ограничен налогообложением у источника и, таким образом, не затрагивает налогообложение по месту резидентства на основании такого законодательства или правил. Кроме того, пункт касается только налогообложения компании, а не налогообложения акционера.»

Пункт 37 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Можно утверждать, что когда страна резидентства налогоплательщика на основании своих противодействующих мер (таких как законодательство sub-Part F в Соединённых Штатах) стремится облагать налогом прибыль, которая не была распределена, она действует вопреки положениям пункта 5. Однако следует отметить, что пункт ограничен налогообложением у источника и, таким образом, не затрагивает налогообложение по месту резидентства на основании противодействующего законодательства. Кроме того, пункт касается только налогообложения компании, а не налогообложения акционера.»

Пункт 37 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 37 Модельной конвенции

1977 г. был перенумерован как пункт 41 (см. историю пункта 41), заголовок, предшествовавший пункту 37, был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 37 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 49 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого C (10) Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 38: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Применение противодействующего законодательства может, однако, создавать некоторые трудности. Если доход относится к налогоплательщику, то каждый элемент дохода должен был бы рассматриваться в соответствии с соответствующими положениями Конвенции (прибыль от предпринимательской деятельности, проценты, роялти). Если сумма рассматривается как приравненный дивиденд, то она явно получена от базовой компании и, таким образом, составляет доход из страны этой компании. Даже тогда отнюдь не ясно, следует ли рассматривать налогооблагаемую сумму как дивиденд в значении Статьи 10 или как «другие доходы» в значении Статьи 21. Согласно некоторым противодействующим мерам налогооблагаемая сумма рассматривается как дивиденд с тем результатом, что освобождение, предусмотренное налоговой конвенцией, например аффилиационное освобождение (affiliation exemption), также распространяется на неё (например, в Германии). Сомнительно, требует ли Конвенция, чтобы это делалось. Если страна резидентства считает, что это не так, она может столкнуться с утверждением, что она препятствует нормальному применению аффилиационного освобождения, облагая налогом дивиденд (в форме «приравненного дивиденда») заранее.»

Пункт 38 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 38 Модельной

конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 42 (см. историю пункта 42), заголовок, предшествовавший пункту 38, был изменён и перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 38 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 50 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 39: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Когда дивиденды фактически распределяются базовой компанией, положения двусторонней конвенции относительно дивидендов должны применяться обычным образом, поскольку имеется доход в виде дивидендов в значении конвенции. Таким образом, страна базовой компании может облагать дивиденд налогом у источника. Страна резидентства акционера применит обычные методы устранения двойного налогообложения (т.е. предоставляется налоговый кредит (зачет) или освобождение от налога). Это означает, что налог у источника на дивиденд должен быть зачтён в стране резидентства акционера, даже если распределённая прибыль (дивиденд) была обложена налогом годами ранее на основании противодействующего

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

законодательства. Однако обязательство предоставить кредит (зачет) в этом случае остаётся сомнительным. Как правило, сам дивиденд освобождается от налога (поскольку он уже был обложен налогом на основании противодействующего законодательства), и можно утверждать, что основания для налогового кредита (зачета) нет. С другой стороны, цель договора была бы сорвана, если бы зачёта налогов можно было избежать путём простого предвосхищения налогообложения дивидендов на основании противодействующего законодательства. Общий принцип, изложенный выше, давал бы основание полагать, что кредит (зачет) должен быть предоставлен, хотя детали могут зависеть от технических особенностей противодействующих мер и системы зачёта иностранных налогов в счёт внутреннего налога, а также от особенностей конкретного случая (например, времени, прошедшего с момента налогообложения «приравненного дивиденда»). Однако налогоплательщики, которые прибегают к искусственным схемам, принимают на себя риски, от которых они не могут быть полностью ограждены налоговыми органами.»

Пункт 39 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 39 Модельной конвенции

1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 43 (см. историю С (10) пункта 43), заголовок, предшествовавший пункту 39, был изменён и перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 39 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 51 предшествующего доклада под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.).

Пункт 40: Соответствует пункту 36 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 40 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 44 (см. историю пункта 44), а пункт 36 был изменён и перенумерован как пункт 40 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 36, был перемещён вместе с ним, а сноска к заголовку была удалена. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. сноска к заголовку и пункт 36 имели следующую редакцию: «1 Настоящий Раздел отражает позицию по состоянию на 1 января 1977 г.

36. Законодательство некоторых стран стремится избежать или смягчить экономическое двойное налогообложение, т.е. одновременное налогообложение прибыли компании на уровне компании и дивидендов на уровне акционера. Существуют различные способы достижения этого:

— налог на компании в отношении распределенной прибыли взимается по более низкой ставке, чем налог на нераспределенную прибыль (Австрия, Финляндия, Германия, Исландия, Япония, Норвегия);

— налог, уплаченный компанией с распределенной прибыли, частично засчитывается в счет личного налога акционера (Бельгия; Канада; Дания, с 1977 г.; Франция; Германия, с 1977 г.; Ирландия, с 1976 г.; Турция; Соединенное Королевство);

— дивиденды облагаются только одним налогом, причем распределенная прибыль не облагается налогом на уровне компании (Греция). Комитет по налоговым вопросам рассмотрел вопрос о том, оправдывают ли особые черты налогового законодательства таких стран решения, иные, чем те, которые содержатся в Модельной конвенции.»

Пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 43 Проекта конвенции

1963 г. Пункт 36 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 43 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как

пункт 36 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующие заголовки были

заменены. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 43 и предшествующие заголовки имели следующую редакцию: «IV. ОСОБОЕ ПОЛОЖЕНИЕ НЕКОТОРЫХ СТРАН ВВИДУ ОСОБЕННОСТЕЙ НАЦИОНАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА A. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

43. Некоторые законы стремятся избежать или смягчить экономическое двойное налогообложение, то есть одновременное налогообложение прибыли компании у самой компании и распределенной прибыли у акционера. Существуют различные способы достижения этого:

— акционер не облагается налогом в отношении дивидендов, выплаченных ему компанией, поскольку компания уже была обложена налогом в отношении распределенной прибыли; налог, уплаченный компанией, допускается к возмещению акционеру (Соединенное Королевство, Ирландия: см. C ниже);

— акционер уплачивает основную часть или весь налог с распределенной прибыли, тогда как в отношении той же прибыли компания либо уплачивает C (10) значительно сниженный налог, либо даже освобождается от налога (Германия, Греция и предлагаемое законодательство в Нидерландах: см. D ниже).

— Часть налога, уплаченного компанией с ее распределенной прибыли, засчитывается в счет налога, подлежащего уплате акционером (Бельгия: см. B ниже).»

Пункт 41: Соответствует пункту 37 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 41 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 45 (см. историю пункта 45), пункт 37 был перенумерован как пункт 41, а заголовок, предшествующий пункту 37, был перемещен вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 37 ранее был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 37 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25), а новый пункт 37 и заголовок были добавлены.

Пункт 42: Соответствует пункту 38 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 42 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 46 (см. историю пункта 46), а пункт 38 был перенумерован как пункт 42 и изменен путем замены в последней строке слов «в 1963 г.» словами «в Модельной конвенции». Одновременно заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещен вместе с ним и изменен путем удаления его части и сноски к нему докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, сноска и пункт 38 имели следующую редакцию:

«1. Государства с классической системой (без устранения экономического двойного налогообложения: все страны-члены, не указанные в пункте 36 выше1; далее именуемые государствами типа A) 1 Итальянская система, действующая с 1 января 1974 г., может рассматриваться как близкая к классической системе, хотя следует отметить, что экономическое двойное налогообложение смягчается до определенной степени тем, что акционер не облагается местным налогом на доход, который он получает.» «38. Комитет признал, что экономическое двойное налогообложение не обязательно должно устраняться на международном уровне, когда такое двойное налогообложение остается неустраненным на национальном уровне. Поэтому он считает, что в отношениях между двумя государствами с классической системой, т.е. государствами, которые не устраняют экономическое двойное налогообложение, соответствующие уровни налога на компании в Договаривающихся государствах не должны влиять на ставку налога у источника с дивидендов в государстве источника (ставка ограничена 15 процентами подпунктом b) пункта 2 статьи 10).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Следовательно, решение, рекомендованное в 1963 г., остается полностью применимым в настоящем случае.»

Пункт 38 был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 38 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 26), а новый пункт 38 и заголовок были добавлены.

Пункт 43: Соответствует пункту 39 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 43 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 47 (см. историю пункта 47), заголовок, предшествующий пункту 43, был изменен и перемещен вместе с ним, а пункт 39 был изменен и перенумерован как пункт 43. Кроме того, заголовок, предшествующий пункту 39, был перемещен вместе с ним и изменен путем удаления его части и сноски к нему докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 39 и C (10) предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«2. Государства, применяющие налог на компании с раздельными ставками (Австрия; Финляндия; Германия; Исландия2; Япония; Норвегия; далее именуемые государствами типа B) 2 Последствия исландской системы налогообложения корпораций аналогичны последствиям системы раздельных ставок постольку, поскольку дивиденды, выплаченные в течение финансового года, вычитаются из чистого дохода в том же году в размере не более 10 процентов номинальной стоимости акционерного капитала.» «39. Эти государства взимают налог на компании по различным ставкам в зависимости от того, как компания распоряжается своей прибылью: высокая ставка применяется к любой нераспределенной прибыли, а более низкая

ставка — к распределенной прибыли. Эти ставки составляют, соответственно, в Австрии 55 и 27,5 процента (максимальные ставки); в Германии — 56 и 36 процентов; в Японии — 40 и 30 процентов (максимальные ставки) и в Норвегии — 50,8 и 23 процента. Финляндию следует рассматривать среди стран с раздельными ставками, поскольку она предоставляет при государственном налогообложении доходов вычет, исчисляемый в размере 40 процентов распределенной прибыли. В то время как нераспределенная прибыль облагается по ставке 43 процента, распределенная прибыль облагается по соответственно более низкой эффективной ставке. Поэтому последствия этого вычета аналогичны последствиям обычной системы раздельных ставок.»

Пункт 39 был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 39 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 27), а новый пункт 39 и заголовок были добавлены.

Пункт 44: Соответствует пункту 40 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 44 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48), а

пункт 40 был перенумерован как пункт 44 докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 40 был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 40 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 30 (см. историю пункта 30), предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, а новый пункт 40 был добавлен.

Пункт 45: Соответствует пункту 41 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 45 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 49 (см. историю пункта 49), заголовок, предшествующий пункту 45, был удален (см. историю пункта 49), а пункт 41 был изменен и перенумерован как пункт 45 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 41 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«41. Комитет рассмотрел вопрос о том, следует ли признать за государствами этой группы право взимать налог у источника, превышающий 15 процентов, с дивидендов, распределяемых их компаниями резидентам другого государства (типа A), при условии, что превышение над 15 процентами, которое было бы предназначено для компенсации в отношении соответствующего акционера последствий более низкой ставки налога на компании с распределенной прибыли компаний государства B, не подлежало бы зачету в счет налога, подлежащего уплате акционером в государстве типа A, резидентом которого он является.»

Пункт 41 был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 41 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 32), предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, а новый пункт 41 был добавлен.

Пункт 46: Соответствует пункту 42 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 46 Модельной конвенции 1977 г. был C (10) удален, а пункт 42 был изменен и перенумерован как пункт 46 докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 46, был удален. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 42 имел следующую редакцию: «42. Большинство членов сочло, что в государстве типа B следует учитывать средний уровень налога на компании и что такой средний уровень следует рассматривать как аналог обложения в форме налога по единой ставке с компаний — резидентов государства A. Взимание государством B дополнительного налога у источника, не засчитываемого в государстве A, создало бы, кроме того, двойную дискриминацию: с одной стороны, дивиденды, распределяемые компанией — резидентом государства B, облагались бы более тяжелым налогом при распределении резидентам государства A, чем при распределении резидентам государства B, а с другой стороны, резидент государства A уплачивал бы более высокий личный налог со своих дивидендов из государства B, чем со своих дивидендов из государства A. Идея «выравнивающего налога» («balancing tax») поэтому не была принята Комитетом.»

Пункт 42 был заменен при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 42 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35), а новый пункт 42 был добавлен. В Модельной конвенции 1977 г. и до их удаления 23 июля 1992 г.

пункт 46 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Случай Турции

46. Некоторые черты турецкой системы позволяют рассматривать ее как аналогичную французской и британской системам. Турецкая делегация указала, что следует учитывать требования экономической и налоговой политики Турции; по этой причине Турция не стала бы рассматривать распространение в двусторонней конвенции налогового кредита (зачета дополнительного взимания налога у источника) на акционеров-нерезидентов. Турецкая делегация, кроме того, считает, что эта проблема может быть решена только в двусторонних переговорах, где жертвы и преимущества, которые конвенция влечет для каждого Договаривающегося государства, могут быть наилучшим образом оценены.»

Пункт 46 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были заменены

при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 46 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были удалены, а новый пункт 46 был добавлен. В Проекте конвенции 1963 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

(принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 46 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию:

«B. БЕЛЬГИЯ

46. В Бельгии компания, распределяющая дивиденды, как правило облагается налогом на компании в отношении своей распределённой прибыли. У акционера — физического лица дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц, однако акционер имеет налоговый кредит в размере половины налога, уплаченного компанией. У компании чистая сумма полученных дивидендов исключается из налогооблагаемой прибыли в той мере, в какой она образует часть такой прибыли, и таким образом не облагается налогом на компании. Поскольку акционер получает налоговый кредит, равный половине суммы налога на компании, Бельгия считает, что этот налоговый кредит не должен приниматься во внимание применительно к пределу в 15 процентов и что база, облагаемая по ставке 15 процентов, должна включать этот налоговый кредит («impôt de distribution», исчисляемый по ставке 15 процентов с 85/70 выплаченного дивиденда).» C (10)

Пункт 47: Соответствует пункту 43 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 50 (см. историю пункта 50), а заголовок, предшествовавший пункту 47, был исключён (см. историю пункта 50), докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно пункт 43 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 47, а заголовок, предшествовавший пункту 43, был изменён. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 43, имел следующую редакцию:

«3. Государства, которые засчитывают часть налога на компании в счёт налога акционера (Бельгия; Канада; Дания, с 1977 г.; Франция; Германия, с 1977 г.; Ирландия, с 1976 г.; Турция; Соединённое Королевство; далее именуемые государствами типа С)»

Пункт 43 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 43 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 36, предшествующие заголовки были изменены и перемещены вместе с ним (см. историю пункта 36), и был добавлен новый пункт 43.

Пункт 48: Соответствует пункту 44 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51) докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно пункт 44 был изменён и перенумерован как

пункт 48, а сноска к пункту 44 была исключена. В Модельной конвенции

1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 44 и его сноска имели следующую редакцию: «44. Ставка этого налогового кредита в пересчёте на объявленный дивиденд составляет 46 процентов в Бельгии (где он именуется «crédit d'impôt»), 33 1/3 процента в Канаде, около 15 процентов в Дании, 50 процентов во Франции (где он именуется «avoir fiscal»), 9/16 в Германии, 7/13 в Ирландии, 15/60 в Турции и 35/65 в Соединённом Королевстве. Внутреннее законодательство государств этой группы не предусматривает распространения налогового кредита на международную сферу. Этот кредит предоставляется только резидентам и только в отношении дивидендов из внутренних источников[1]. Однако в недавних конвенциях некоторые государства распространили право на налоговый кредит на резидентов другого Договаривающегося государства. [1] Однако в Ирландии и в Соединённом Королевстве право на налоговый кредит предоставляется акционерам, которые не являются резидентами этих государств, но являются гражданами этих государств.»

Пункт 44 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

пункт 44 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 44.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. В первом случае налог уплачивается компанией и затем рассматривается как понесённый акционером; такое обращение с налогом придаёт ему двойственный характер. Налог ложится на прибыль компании, но также входит в исчисление налоговой обязанности акционера. Этот двойственный характер становится особенно очевидным, когда налог взимается только с распределённой прибыли. Приведённое выше замечание остаётся в силе даже в случае, когда помимо налога, уплаченного компанией и затем рассматриваемого как понесённый акционером, получатель дивиденда, если он является

физическим лицом, должен уплачивать иные налоги (Соединённое Королевство и Республика Ирландия: надбавочный налог (surtax)).»

Пункт 49: Соответствует пункту 45 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 49 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 52 (см. историю пункта 52) и C (10)

пункт 45 был изменён и перенумерован как пункт 49 докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 45 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Случай Франции и Соединённого Королевства

45. При французской системе «avoir fiscal» и системе налогового кредита Соединённого Королевства акционер-резидент получает кредит в признание того, что прибыль, из которой выплачиваются дивиденды, уже была обложена налогом у компании. Акционер-резидент облагается налогом на свой дивиденд, увеличенный на сумму «avoir fiscal» или налогового кредита; этот «avoir fiscal» или налоговый кредит засчитывается в счёт подлежащего уплате налога и может при определённых обстоятельствах породить право на возврат. Эти системы импутации отличаются по структуре от систем дифференцированных ставок государств типа B, однако оба этих типа систем могут при сопоставимых условиях давать сходный результат, при условии что акционер компании в государстве типа B отражает свои дивиденды. В конвенциях об избежании двойного налогообложения Франция и Соединённое Королевство соответственно предоставляли «avoir fiscal» и налоговый кредит акционерам, являющимся резидентами другого Договаривающегося государства.»

Пункт 45 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 45 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 45. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 45 имел следующую редакцию: «45. Во втором случае рассматриваемое налогообложение подпадает под действие статьи о налогообложении дивидендов. Однако уменьшение такого налога, предусмотренное настоящей статьёй, вызвало бы затруднения для Германии, Нидерландов и Греции ввиду особенностей их национального налогового законодательства.»

Пункт 50: Соответствует пункту 47 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 50 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 53 (см. историю пункта 53), пункт 47 был изменён и перенумерован как пункт 50, а заголовок, предшествовавший пункту 47, был исключён докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 47 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«Случай Бельгии и Канады

47. Эти государства утверждают, что при их системах налог на компании остаётся во всей своей полноте подлинным налогом на компании, поскольку он взимается исключительно исходя из положения самой компании, без какого-либо учёта личности и резидентства акционера, и поскольку, будучи так взимаемым, он остаётся закреплённым за казной. Налоговый кредит, предоставляемый акционеру, предназначен для облегчения его личной налоговой обязанности и никоим образом не представляет собой корректировку налога компании. Поэтому возврат не предоставляется, если налоговый кредит превышает этот личный налог.»

Пункт 47 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 47 Проекта конвенции 1963 г. и предшествующий заголовок были исключены и добавлены новый

пункт 47 и заголовок. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 47 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: C (10) «C. СОЕДИНЁННОЕ КОРОЛЕВСТВО, ИРЛАНДИЯ

47. Соединённое Королевство и Ирландия не могли бы предусмотреть возврат нерезидентным акционерам налога, взимаемого с компании, с целью снижения налога, косвенно несомого ими, до суммы, предусмотренной в статье. В двусторонних конвенциях Соединённое Королевство и Республика Ирландия обычно отказываются от надбавочного налога (surtax), подлежащего уплате нерезидентными акционерами. Соединённое Королевство и Республика Ирландия, кроме того, готовы предоставить нерезидентным физическим лицам льготу, предусмотренную соответственно разделом 227 Закона Соединённого Королевства о подоходном налоге 1952 г. (Income Tax Act, 1952) и разделом 8 Закона Республики Ирландия о финансах 1935 г. (Finance Act, 1935) (пропорциональные личные вычеты). Нерезидентные юридические лица, являющиеся акционерами компаний — резидентов Соединённого Королевства или Ирландии, не могут, однако, получить льготу в отношении налогов, косвенно несомых ими.»

Пункт 51: Соответствует пункту 48 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 51 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 54 (см. историю пункта 54) и

пункт 48 был изменён и перенумерован как пункт 51 докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 48 имел следующую редакцию: «48. Комитет не смог достичь общего согласия относительно того, обнаруживают ли системы этих двух стран и французская или британская система фундаментальное различие, которое могло бы оправдать различные решения на международном уровне.»

Пункт 48 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 48 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были исключены и добавлен новый пункт 48. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 48 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «D. ГЕРМАНИЯ, ГРЕЦИЯ И ИСЛАНДИЯ

48. Решение, предложенное в пункте 2 статьи, основано на гипотезе о том, что целью конвенции об избежании двойного налогообложения является не предотвращение экономического двойного налогообложения, возникающего, когда государство облагает налогом не только у компании всю её промышленную или торговую прибыль, но также дополнительно прибыль, распределённую в виде дивидендов, у акционера. Если государство смягчает или устраняет такое двойное налогообложение, взимая с компании лишь очень низкий налог или вовсе не взимая налога в отношении той части прибыли, которая подлежит распределению (поскольку оно полностью облагает налогом распределение прибыли у акционеров-резидентов), оно должно иметь право облагать налогом по более высокой ставке, чем указанные в пункте 2, дивиденды,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

получаемые акционером-нерезидентом. Таким образом, взимание более высокого налога у источника компенсировало бы тот факт, что распределённая прибыль не была обложена налогом или была обложена по пониженной ставке у компании. В этом случае может также оказаться необходимым взимать у источника налог по более высокой ставке, чем указанные в пункте 2, с

тем чтобы обеспечить, что акционеры- нерезиденты (или определённые категории акционеров, например материнские компании-нерезиденты) не окажутся в более благоприятном налоговом положении, чем акционеры-резиденты. Ряд государств, заключивших конвенции с этими странами, принял во внимание эту особенность их законодательства.»

Пункт 52: Соответствует пункту 49 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 52 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 55 (см. историю пункта 55) и

пункт 49 был изменён и перенумерован как пункт 52 докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 49 имел следующую редакцию: С (10) «49. Некоторые члены придерживались мнения, что такого фундаментального различия не существует. Это мнение оставляет место для вывода о том, что две заинтересованные страны должны — подобно Франции и Соединённому Королевству (пункт 45 выше) — распространить налоговый кредит на акционеров-нерезидентов. Такое решение способствует обеспечению нейтральности применительно к дивидендам, распределяемым компаниями этих стран, поскольку одинаковый режим предоставляется акционерам-резидентам и акционерам-нерезидентам. С другой стороны, применительно к акционерам, являющимся резидентами Договаривающегося государства (в частности государства типа A), оно поощряло бы инвестиции в государство типа C; резиденты государства A получают налоговый кредит (фактически возврат налога на компании) в отношении дивидендов из государства C, тогда как они не получают его в отношении дивидендов из своей собственной страны. Однако эти последствия, которые также возникают в случае Франции и Соединённого Королевства, сходны с теми, которые имеют место между государством типа B и государством типа A или между двумя государствами типа A, одно из которых имеет более низкую ставку налога на компании, чем другое (пункты 38 и 39–42 выше).»

Пункт 49 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 49 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были исключены и добавлены новый пункт 49 и заголовок. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 49 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «E. ОЦЕНКА ПОЗИЦИИ

49. Могут существовать различные взгляды относительно точной природы налогов (в Соединённом Королевстве и Ирландии), которые, хотя и не взимаются непосредственно с акционера, рассматриваются как несомые им. Каковы бы ни были эти взгляды, однако государства, ведущие переговоры о конвенциях об избежании двойного налогообложения с Соединённым Королевством или Ирландией, должны иметь возможность решить в каждом конкретном случае, готовы ли они снизить свои собственные налоги до ставки, указанной в настоящей статье, принимая во внимание иные уступки, которые эти две страны могут предложить.»

Пункт 53: Соответствует пункту 50 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 53 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 56 (см. историю пункта 56), а пункт 50 был изменён и перенумерован как пункт 53 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 50 имел следующую редакцию: «50. С другой стороны, многие члены подчёркивали тот факт, что определение подлинной природы налоговой льготы, предоставляемой при системах этих двух стран, выявляет простое облегчение личного подоходного налога акционера в признание того факта,

что его дивиденд в нормальном порядке уже будет обложен налогом на компании. Налоговый кредит предоставляется раз и навсегда (forfaitaire) и поэтому не находится в точном соответствии с фактическим налогом на компании, относящимся к прибыли, из которой выплачивается дивиденд. Возврат не предоставляется, если налоговый кредит превышает личный подоходный налог.»

Пункт 50 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 50 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 50.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 50 имел следующую редакцию: «50. Применительно к позиции Бельгии, Германии, Греции и Исландии Комитет считает, что окончательное урегулирование должно быть достигнуто путём двусторонних переговоров.»

Пункт 54: Соответствует пункту 51 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

С (10) действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 54 Модельной конвенции 1977 г. и предшествующий ему заголовок были исключены, а пункт 51 был изменён и перенумерован как пункт 54 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 51 имел следующую редакцию: «51. Поскольку льгота по существу не является возвратом налога на компании, а представляет собой облегчение личного подоходного налога, распространение льготы на акционеров-нерезидентов, которые не подлежат личному подоходному налогу в соответствующих странах, не рассматривается. С другой стороны, однако, исходя из этой линии рассуждений, заслуживает внимания вопрос о том, должно ли государство типа С предоставлять льготу против личного подоходного налога, взимаемого с акционеров-резидентов по иностранным дивидендам. В этом отношении следует отметить, что ответ является утвердительным, если вопрос рассматривается с точки зрения нейтральности в отношении источника дивидендов; в противном случае резиденты государства С будут стимулироваться к приобретению акций в своей собственной стране, а не за рубежом. Но такое распространение налогового кредита противоречило бы принципу взаимности: не только соответствующее государство тем самым делало бы одностороннюю бюджетную жертву (предоставляя налоговый кредит сверх налога у источника, взимаемого в другом государстве), но оно делало бы это, не получая какой-либо экономической компенсации, поскольку оно не стимулировало бы резидентов другого государства к приобретению акций на своей собственной территории.»

Пункт 51 и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 г. были заменены

при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 51 и предшествующие заголовки Проекта конвенции 1963 г. были исключены и добавлены новый пункт 49 и заголовок. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 51 и предшествующие заголовки имели следующую редакцию: «V. ОГОВОРКА К СТАТЬЕ

Пункт 2, подпункт a) (Доли участия)

51. Нидерланды сделали оговорку относительно ставки в 5 процентов, поскольку они считают, что переводы прибыли внутри группы предприятий должны быть полностью освобождены от налога у источника.» В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 54 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Случай Дании, Германии и Ирландии

54. Дания и Ирландия имеют системы налога на компании, сходные с французской и британской. Германская система налога на компании в том виде, в каком она действует с 1977 г., отличается от

других систем тем, что она сочетает экономические эффекты системы дифференцированных ставок

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

и системы кредита. Ставка налога на прибыль компании составляет 56 процентов, но она снижается на 20 процентных пунктов применительно к распределённой прибыли, которая поэтому облагается по ставке 36 процентов (см. пункт 39 выше). Кроме того, акционеры-резиденты германской компании (физические лица и компании) имеют право на налоговый кредит в размере 9/16 денежных дивидендов, полученных от компании, с тем эффектом, что весь налог на компании с прибыли, распределённой таким акционерам, засчитывается в счёт налога последних на доходы. Если налог на доходы ниже подлежащего предоставлению кредита, избыточная часть возмещается. Поскольку их системы были введены совсем недавно, эти страны желают оставить на двусторонние переговоры вопрос о том, оправдывают ли особые черты их налогового законодательства решения, иные чем содержащиеся в Модельной конвенции.[1] [1] После введения в Ирландии системы импутации налогообложения компаний эта страна заключила только одну конвенцию об избежании двойного налогообложения, а именно с Соединённым Королевством. Конвенция предусматривает предоставление налогового кредита портфельным инвесторам Соединённого Королевства, однако Ирландия не рассматривает это как составляющее ориентир для будущих конвенций.» C (10)

Пункт 54 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 54 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлены новый пункт 54 и

заголовок. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 54 имел следующую редакцию: «54. Франция желает сохранить свободу суждения как в отношении предела налога, так и в отношении определения минимального процента для доли участия.»

Пункт 55: Соответствует пункту 52 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 55 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57), заголовок, предшествовавший пункту 55, был перемещён вместе с ним, а пункт 52 был изменён и перенумерован как пункт 55 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 52 имел следующую редакцию: «52. Для преодоления этих возражений можно было бы представить себе, среди прочих возможностей, предложение о том, что государство A — которое будет взимать налог на компании с дивидендов, распределяемых компаниями-резидентами, — должно нести стоимость налогового кредита, который предоставило бы государство C, путём перевода средств в это государство. Поскольку, однако, такие переводы едва ли одобряются государствами, это могло бы быть достигнуто более просто посредством «композиционного» соглашения («compositional» arrangement), по которому государство A отказалось бы от всего налога у источника на дивиденды, выплачиваемые резидентам государства C, а последнее затем засчитывало бы против своего собственного налога не 15-процентный налог у источника (отменённый в государстве A), а налоговый кредит, сходный с тем, который оно предоставляет по дивидендам из внутренних источников.»

Пункт 52 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его исключения при принятии Модельной конвенции 1977 г. пункт 52 имел следующую редакцию: «52. Испания и Италия имеют оговорку относительно процента,

предусмотренного для доли участия (25 процентов). Они могут согласиться только на ставку налога в 5 процентов при прямом участии не менее 51 процента.»

Пункт 56: Соответствует пункту 53 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 56 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), а пункт 53 был перенумерован как пункт 56 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 53 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 53 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 53.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Португалия имеет оговорку относительно ставки налога в 5 процентов. Она может принять в самой статье только ставку в 10 процентов, но могла бы рассмотреть снижение этого процента в двусторонних переговорах.»

Пункт 57: Исключён вместе с предшествующим заголовком 31 марта 1994 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г.

пункт 57 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«4. Государство со специальной системой C (10) (Греция)

57. При греческой системе прибыль компании облагается налогом на уровне компании, однако любая её часть, которая распределяется — немедленно или впоследствии — акционерам, облагается налогом только один раз, причём налог, уплаченный компанией с этой части её прибыли, возвращается ей.»

Пункт 57 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 55 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 57 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 59 (см. историю пункта 59), заголовок, предшествовавший пункту 57, был перемещён вместе с ним, пункт 55 был перенумерован как пункт 57, а заголовок, предшествовавший пункту 55, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 55 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 55 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт 55.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 55 имел следующую редакцию: «55. Германия делает оговорку относительно применения подпункта (a) в определённых случаях, когда не представляется необходимым снижать её налог у источника ниже 15 процентов для избежания существенного повторного налогообложения.»

Пункт 58: Исключён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 58 имел следующую редакцию: «58. Поскольку Греция не облагает налогом распределённую прибыль на уровне компании, Комитет признаёт право этого государства облагать у источника прибыль, распределяемую его компаниями, по более высокой ставке, чем указанные в пункте 2. Максимальная ставка должна в этом случае устанавливаться путём двусторонних переговоров с учётом особых черт каждой ситуации, например соответствующих уровней налогов в двух государствах, бюджетных жертв, принимаемых двумя государствами, и т. д.»

Пункт 58 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 56 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 58 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 60 (см. историю пункта 60), а

пункт 56 был перенумерован как пункт 58 докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 56 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 56 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и новый пункт 56 был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

добавлен. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 56 имел следующую редакцию: «56. Бельгия имеет оговорку по подпункту a), поскольку применительно к режиму дочерних компаний она до настоящего времени не делала какой-либо специальной уступки в случае участий менее 90 процентов. Конвенции Бельгии с Соединённым Королевством и Швецией содержат специальное (довольно сложное) решение в пользу дочерних компаний, контролируемых не менее чем на 90 процентов; когда британская или шведская компания владеет не менее чем 90 процентами акционерного капитала бельгийской компании, общая нагрузка «taxe mobilière» и «contribution nationale de crise» в отношении дивидендов, распределяемых материнской компании, ограничивается суммой, равной дополнительной «taxe professionnelle», которая подлежала бы уплате, если бы не было распределения дивидендов. Кроме того, ввиду изменений, введённых новым Законом от 20 ноября 1962 г., Бельгия желает сохранить свободу действий применительно к режиму участий (материнские компании и дочерние компании).» С

Пункт 59: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 59 имел следующую редакцию:

«59. Приведённые выше замечания, относящиеся к дивидендам, выплачиваемым физическим лицам, в целом применимы к дивидендам, выплачиваемым компаниям, которые владеют менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды. Режим дивидендов, выплачиваемых механизмам коллективного инвестирования, поднимает особые вопросы, которые рассматриваются в пунктах 6.8–6.34 Комментария к Статье 1.»

Пункт 59 ранее был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 59 имел следующую редакцию: «59. Приведённые выше замечания, относящиеся к дивидендам, выплачиваемым физическим лицам, в целом применимы к дивидендам, выплачиваемым компаниям, которые владеют менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды. Кроме того, Комитет по налоговым вопросам не рассмотрел в Комментарии особую проблему дивидендов, выплачиваемых институтам коллективного инвестирования (инвестиционным компаниям или инвестиционным фондам).»

Пункт 59 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 57 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 59 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 61 (см. историю пункта 61), пункт 57 был изменён путём исключения сноски к нему и перенумерован как пункт 59, а заголовок, предшествовавший пункту 57, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. сноска к пункту 57 имела следующую редакцию: «[1] Эта проблема является предметом иной работы Комитета по налоговым вопросам.»

Пункт 57 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были заменены

при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 57 и предшествующий заголовок Проекта конвенции 1963 г. были исключены и добавлен новый пункт 57. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 57 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 2, подпункты a) и b)

57. Турция не может принять ставку налога ниже 20 процентов.»

Пункт 60: Соответствует пункту 58 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 60 Модельной конвенции 1977 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

перенумерован в пункт 62 (см. историю пункта 62), а пункт 58 был перенумерован в пункт 60 и изменён путём замены содержавшейся в нём ссылки на

пункт 39 ссылкой на пункт 42 докладом под названием «The Revision of

the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 58 гласил следующее: «58. В отношении дивидендов, выплачиваемых компаниям, которые владеют не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, Комитет рассмотрел влияние, которое особые системы налогообложения компаний, указанные в пунктах 39 и последующих, оказывают на налоговый режим дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией.»

Пункт 58 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 58 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в

пункт 70 (см. историю пункта 70), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним

и был добавлен новый пункт 58. C (10)

Пункт 61: Соответствует пункту 59 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 61 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 63 (см. историю пункта 63), заголовок, предшествующий пункту 61, был изменён и перемещён вместе с ним, а пункт 59 был перенумерован в

пункт 61 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 59 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 59 Проекта конвенции 1963 года был удалён, был добавлен новый пункт 59,

а заголовок, предшествующий пункту 59, был перемещён непосредственно перед пунктом 77. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 59 гласил следующее: «59. В отношении пункта 3 Статьи Бельгия, учитывая тот факт, что Закон о реформе подоходного налога от 20 ноября 1962 г. исключает ликвидационные бонусы из категории доходов от движимого имущества и облагает их особым сбором взамен налога на компании, оставляет за собой позицию в отношении:

a) особого сбора, взимаемого по новому закону в случае выкупа своих акций или долей акционерными обществами и коммандитными товариществами с акционерным капиталом либо любыми компаниями, ассоциациями, учреждениями или органами, учреждёнными в Бельгии иначе чем в одной из форм, указанных в Торговом кодексе;

b) особого сбора, взимаемого по тому же закону в случае раздела активов таких юридических лиц, как упомянутые в подпункте a) выше, или товариществ физических лиц, не избравших режим обложения их прибыли налогом на доходы физических лиц на имя партнёров. Эта оговорка продиктована соображением о том, что эти особые сборы с компании и т.п. по существу имеют характер композиционного удовлетворения всех личных налогов, которые подлежали бы уплате акционерами или партнёрами с соответствующего прироста капитала или распределений прибыли. Бельгия считает, что ограничения, предусмотренные применительно к налогам на распределение дивидендов, не применяются к этим особым сборам.»

Пункт 62: Соответствует пункту 60 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 62 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 64 (см. историю пункта 64), заголовок, предшествующий пункту 62, был изменён и перемещён вместе с ним, а пункт 60 был перенумерован в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

пункт 62 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 60 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 60 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в

пункт 79 (см. историю пункта 79), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним

и был добавлен новый пункт 60.

Пункт 63: Соответствует пункту 61 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 63 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 65 (см. историю пункта 65), а пункт 61 был перенумерован в пункт 63 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 63, был изменён и перемещён вместе с ним, а заголовок, предшествующий пункту 61, был изменён и перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествующий пункту 61, гласил C (10) следующее:

«1. Классическая система в Государстве дочерней компании (Государства типа A — пункт 38 выше).»

Пункт 61 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 61 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в

пункт 81 (см. историю пункта 81), заголовок, предшествующий пункту 61, был

перемещён непосредственно перед пунктом 80, и был добавлен новый пункт 61.

Пункт 64: Соответствует пункту 62 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 64 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 66 (см. историю пункта 66), пункт 62 был перенумерован в пункт 64, а заголовок, предшествующий пункту 62, был изменён и перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествующий пункту 62, гласил следующее:

«2. Система налога на компании с дифференцированными ставками в Государстве дочерней компании (Государства типа B — пункты 39–42 выше).»

Пункт 62 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 65: Соответствует пункту 63 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 65 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 67 (см. историю пункта 67), пункт 63 был перенумерован в пункт 65, а заголовок, предшествующий пункту 63, был изменён и перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествующий пункту 63, гласил следующее:

«3. Система импутации в Государстве дочерней компании (Государства типа C — пункты 43 и последующие).»

Пункт 63 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 66: Соответствует пункту 64 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 66 Модельной конвенции 1977 года был удалён, заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён непосредственно перед пунктом 68, а пункт 64 был изменён путём удаления сноски к нему и перенумерован в пункт 66 докладом под названием «The Revision of the Model

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. сноска к пункту 64 гласила следующее: «1 Это решение предусмотрено в проекте Директивы, представленном 1 августа 1975 г. Комиссией Европейских сообществ. Согласно этому проекту Государство, в котором материнская компания является резидентом, должно при налогообложении акционеров, являющихся резидентами его территории, полностью или частично засчитывать налог на компании, взимаемый в Государстве, в котором дочерняя компания является резидентом. Проект также предусматривает компенсацию налоговой нагрузки, возникающей в результате такого зачёта, между Государством, в котором материнская компания является резидентом, и Государством, в котором дочерняя компания является резидентом.»

Пункт 64 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 66 Модельной конвенции 1977 года был удалён 23 июля 1992 г. докладом

под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 66 гласил следующее: C (10) «66. Португалия делает следующие замечания в отношении пункта 27 выше. Действительно, доходы от увеличения капитала компаний, имеющих головной офис или место эффективного управления в Португалии, когда увеличение является результатом капитализации резервов или выпуска акций, облагаются по внутреннему праву Португалии как доходы от прироста капитала. В двусторонних конвенциях Португалия обычно включает в статью 13 положение, позволяющее ей облагать налогом такие доходы.»

Пункт 66 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 67: Соответствует пункту 65 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 67 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован в пункт 68 (см. историю пункта 68), а

пункт 65 был перенумерован в пункт 67 докладом под названием «The Revision of

the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 65 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 67.1: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 17 июля 2008 г. докладом

под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.3: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.4: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 67.4 гласил следующее: «67.4 Государства, желающие достичь такого результата, могут двусторонне согласовать замену пункта 2 Статьи следующим:

2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

другого Договаривающегося государства (иным, чем лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся REIT, в которой такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим не менее 10 процентов стоимости всего капитала этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

a) 5 процентов валовой суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является компанией (иной, чем товарищество), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (иной, чем выплачивающая компания, являющаяся REIT);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях. Согласно этому положению крупным инвестором в REIT является инвестор, владеющий прямо или косвенно капиталом, составляющим не менее 10 процентов стоимости всего капитала REIT. Государства могут, однако, двусторонне согласовать использование иного порога. Кроме того, положение применяется ко всем распределениям REIT; в случае же распределений доходов от прироста капитала внутреннее законодательство некоторых стран

предусматривает иной C (10) порог для разграничения крупного инвестора и мелкого инвестора, имеющего право на налогообложение по ставке, применимой к портфельным дивидендам, и эти страны могут пожелать изменить положение, чтобы сохранить это различие в своих договорах. Наконец, поскольку было бы нецелесообразно ограничивать налогообложение у источника распределения REIT крупному инвестору, редакция подпункта a) исключает дивиденды, выплачиваемые REIT, из сферы его применения; таким образом, подпункт никогда не может применяться к таким дивидендам, даже если компания, которая не владела капиталом, представляющим 10 процентов или более стоимости капитала REIT, владела не менее чем 25 процентами его капитала, исчисленного в соответствии с пунктом 15 выше. Государство источника, следовательно, сможет облагать налогом такие распределения крупным инвесторам независимо от ограничений, содержащихся в подпунктах a) и b).»

Пункт 67.4 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.5: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 67.6 гласил следующее: «67.6 Например, если REIT является компанией, которая не квалифицируется как резидент Государства, пункты 1 и 2 Статьи потребуется изменить следующим образом для достижения этого результата:

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом, или REIT, организованным в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства или, в случае REIT, в соответствии с законодательством, на основании которого он был учреждён, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Договаривающегося государства (иным, чем лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся REIT, в которой такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим не менее 10 процентов стоимости всего капитала этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

a) 5 процентов валовой суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является компанией (иной, чем товарищество), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (иной, чем выплачивающая компания, являющаяся REIT);

b) 15 процентов валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.»

Пункт 67.6 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 67.7: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). C (10) Пункт 68: Соответствует пункту 67 Модельной конвенции 1977 года в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 68 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован в пункт 69 (см. историю пункта 69), заголовки, предшествующие пункту 68, были перемещены вместе с ним, заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён непосредственно перед пунктом 68, а пункт 67 был изменён и перенумерован в пункт 68 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 67 гласил следующее: «67. Соединённое Королевство не присоединяется к пункту 24 выше. Согласно праву Соединённого Королевства определённые выплаты процентов рассматриваются как распределения и поэтому включаются Соединённым Королевством в определение дивидендов.»

Пункт 67 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 68.1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 68.1 гласил следующее: «68.1 Бельгия не может разделить мнения, выраженные в пункте 37 Комментария. Бельгия считает, что пункт 5 статьи 10 является частным применением общего принципа, лежащего в основе различных положений Конвенции (пункт 7 статьи 5, пункт 1 статьи 7 и пункты 1 и 5 статьи 10), а именно запрета для Договаривающегося государства — за исключением исключительных случаев, прямо предусмотренных в Конвенции, — взимать налог с прибыли компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства. Пункт 5, который касается налогообложения в месте возникновения дохода, подтверждает этот общий запрет и предусматривает, что запрет применяется даже в случае, когда нераспределённая прибыль, полученная структурой, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, возникает от предпринимательской деятельности, осуществляемой в государстве источника. Пункт 5 запрещает налогообложение нераспределённой прибыли иностранной структуры даже в случае, когда государство, в котором эта прибыль возникает, облагает её налогом у резидента-акционера. Тот факт, что Договаривающееся государство облагает налогом одного из своих резидентов в отношении прибыли, на которую фактическое право принадлежит резиденту другого Государства, не может изменить природу прибыли, её бенефициара и, следовательно, распределение прав налогообложения в отношении этой прибыли.»

Пункт 69.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 68.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 68.2 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«68.2 Со ссылкой на пункт 37 Ирландия отмечает своё общее замечание в пункте 27.5 Комментария к статье 1.»

Пункт 68.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 69: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 69 был удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 69 гласил следующее: «69. Новая Зеландия сохраняет за собой право облагать налогом по ставке 15 процентов дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Новой Зеландии.»

Пункт 69 был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 69 гласил следующее: C (10) «69. Новая Зеландия сохраняет за собой право облагать налогом по ставке 15 процентов дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Новой Зеландии для целей её налогообложения.»

Пункт 69 был заменён 29 апреля 2000 г., когда он был удалён и новый

пункт 69 был добавлен докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax

Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 31 марта 1994 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 69 гласил следующее: «69. Австралия сохраняет за собой право облагать налогом по ставке не менее 15 процентов дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Австралии для целей её налогообложения.»

Пункт 69 был изменён 31 марта 1994 г. путём исключения слова «всегда» из

оговорки докладом под названием «1994 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года»), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 69 гласил следующее: «69. Австралия сохраняет за собой право всегда облагать налогом по ставке не менее 15 процентов дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом Австралии для целей её налогообложения.»

Пункт 69 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 68 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 69 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован в пункт 70 (см. историю пункта 70), пункт 68 был перенумерован в пункт 69, а

заголовки, предшествующие пункту 68, были перемещены вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 68 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 70: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 70 был удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 70 гласил следующее: «70. Новая Зеландия сохраняет свои позиции по подпункту a), поскольку желает сохранить свободу действий в отношении режима холдингов (материнских компаний и дочерних компаний).»

Пункт 70 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 69 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 70 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован в пункт 71 (см. историю пункта 71) и

пункт 69 был изменён и перенумерован в пункт 70 докладом под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 69 гласил следующее: «69. Бельгия, Япония и Новая Зеландия сохраняют свои позиции по подпункту a), поскольку желают сохранить свободу действий в отношении режима холдингов (материнских компаний и дочерних компаний).»

Пункт 69 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 71: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 71 был удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 71 гласил следующее: «71. Канада сохраняет за собой право применять ставку налога у источника в размере 10 процентов в C (10) случае холдингов (материнских компаний и дочерних компаний).»

Пункт 71 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 70 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 71 Модельной конвенции 1977 года был удалён, а пункт 70 был перенумерован в пункт 71 и изменён докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 70 гласил следующее: «70. Канада сохраняет за собой право применять ставку налога у источника в размере 15 процентов в отношении дивидендов, выплачиваемых нерезидентам, без учёта отношений между компанией, выплачивающей дивиденды, и лицом, имеющим фактическое право на доход.»

Пункт 70 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 58 Проекта конвенции

1963 года, принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 58 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 70 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 58 гласил следующее: «58. Канада сохраняет свою позицию по второму пункту настоящей Статьи.»

Пункт 71 в редакции Модельной конвенции 1977 года был удалён 23 июля 1992 г.

докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года пункт 71 гласил следующее: «71. Германия, с учётом своей системы налогообложения компаний, сохраняет свою позицию по пункту 2.»

Пункт 71 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 72: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 72 гласил следующее: «72. Соединённые Штаты сохраняют за собой право предусмотреть, что акционерам сквозных структур (pass-through entities) не будет предоставлена ставка для прямых дивидендных инвестиций, даже если они соответствовали бы требованиям (исходя из процента их участия).»

Пункт 72 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 72 Модельной конвенции

1977 года был перенумерован в пункт 73 (см. историю пункта 73) и новый

пункт 72 был добавлен докладом под названием «The Revision of the Model

Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 73: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 73 был удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 73 гласил следующее: «73. Италия сохраняет свою позицию относительно процента, предусмотренного для участия (холдинга) (25 процентов), и может согласиться на ставку налога в размере 5 процентов только при прямом участии более 50 процентов.»

Пункт 73 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 72 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 73 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 74 (см. историю пункта 74), а пункт 72 был перенумерован в пункт 73 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 72 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 74: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the C (10)

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 74 был удалён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 74 гласил следующее: «74. Нидерланды сохраняют свою позицию по ставке 5 процентов, поскольку считают, что переводы прибыли внутри группы предприятий должны полностью освобождаться от налога у источника.»

Пункт 74 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 73 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 74 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 75 (см. историю пункта 75), а пункт 73 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 74 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 73 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 75: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии в перечень

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Израиль, Мексика, Португалия и Турция сохраняют свои позиции по ставкам налога в пункте 2.»

Пункт 75 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Израиля в перечень

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Мексика, Португалия и Турция сохраняют свои позиции по ставкам налога в пункте 2.»

Пункт 75 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения второго

предложения докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Португалия, Мексика и Турция сохраняют свои позиции по ставкам налога в пункте 2. Мексика будет стремиться к нулевой налоговой ставке для всех дивидендов, поскольку она не взимает налог с прибыли у акционеров, а облагает прибыль налогом только на уровне компании.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 75 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием

«The 1995 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Португалия сохраняет свою позицию по ставкам налога в пункте 2.»

Пункт 75 в редакции до 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 74 Модельной конвенции

1977 года. Пункт 75 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в

пункт 76 (см. историю пункта 76), а пункт 74 был перенумерован в

пункт 75 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 74 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 76: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Австралии, Японии и Латвии

C (10) в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 76 гласил следующее: «76. Эстония оставляет за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по взаимному согласованию порядок применения пункта 2.»

Пункт 76 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 76 в редакции, действовавшей до 22 июля 2010 г., был удалён докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 76 гласил следующее: «76. Испания оставляет за собой позицию в отношении ставки налога в размере 5 процентов и определения минимального процента для доли участия.»

Пункт 76 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 75 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 76 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 77 (см. историю пункта 77), а

пункт 75 был перенумерован в пункт 76 докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 75 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 77: Добавлен 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1997 г.», утвержденным Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 77 был удалён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1995 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 77 гласил следующее: «77. Турция оставляет за собой позицию в отношении ставки налога в пункте 2.»

Пункт 77 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 76 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 77 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 78 (см. историю пункта 78), заголовок, предшествующий пункту 77, был перемещён вместе с ним, а пункт 76 был изменён и перенумерован в пункт 77 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 76 гласил следующее: «76. Турция не может принять ставку налога ниже 20 процентов.»

Пункт 76 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 77.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2017 г.», утвержденным Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 78: Изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

1994 г.», утвержденным Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 78 гласил следующее: «78. Бельгия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно прямо охватывало доход от капитала, вложенного партнёрами в бельгийские товарищества, даже когда этот доход выплачивается в форме процентов.»

Пункт 78 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 77 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 78 Модельной конвенции 1977 г. был удалён, а пункт 77 был изменён и перенумерован в пункт 78, и заголовок, предшествующий пункту 77, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 77 гласил следующее: С (10) «77. Бельгия оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно прямо охватывало доход — даже когда он выплачивается в форме процентов, — который облагается как доход от капитала, вложенного партнёрами в бельгийские товарищества, которые не избрали режим обложения их прибыли налогом на доходы физических лиц на имя таких партнёров индивидуально.»

Пункт 77 был добавлен, а заголовок, предшествовавший пункту 59, был перемещён

непосредственно перед ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 78 в редакции Модельной конвенции 1977 г. был удалён 23 июля 1992 г.

докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 78 гласил следующее:

«78. Кроме того, учитывая, что бельгийское законодательство исключает распределения ликвидационных излишков из категории доходов от движимого капитала («revenus mobiliers») и облагает их композиционным начислением налога на компании, которое освобождает индивидуальных акционеров или партнёров от какой-либо обязанности по уплате личного налога, Бельгия оставляет за собой право взимать в соответствии со своим внутренним законодательством такие «специальные взносы» либо в случае выкупа компанией или товариществом — резидентом Бельгии — собственных акций или долей в товариществе, либо при разделе такой компанией или товариществом своих активов между своими акционерами или участниками. Такие специальные взносы не подпадают ни под ограничения, предусмотренные в пункте 2 в отношении налога на распределение, взимаемого с дивидендов, ни под какое бы то ни было иное ограничительное положение Конвенции (пункт 4 Статьи 13;

пункт 1 Статьи 21 и т.д.).»

Пункт 78 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 79: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 79 Модельной конвенции

1977 г. был перенумерован в пункт 82 (см. историю пункта 82) и был добавлен новый

пункт 79 докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 79, был перемещён вместе с ним.

Пункт 80: Изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Мексики в качестве страны, делающей

оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 80 гласил следующее:

«80. Франция оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно охватывало весь доход, подлежащий налоговому режиму распределений.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 80 в редакции после 23 июля 1992 г. заменил пункт 80 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 80 Модельной конвенции 1977 г. был удалён, был добавлен новый пункт 80, а заголовок, предшествующий пункту 80, был перемещён непосредственно перед пунктом 83 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 80 гласил следующее: «80. Австралия оставляет за собой право облагать налогом нераспределённый австралийский доход частной (закрытой) компании, которая является резидентом другого Государства.»

Пункт 80 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была утверждена Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 81: Изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Испании из списка стран,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до С (10) 22 июля 2010 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Канада, Германия и Испания оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно охватывало определённые выплаты процентов, которые рассматриваются как распределения по их внутреннему законодательству.»

Пункт 81 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём исключения Ирландии из списка

стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», утвержденным Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Канада, Германия, Ирландия и Испания оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно охватывало определённые выплаты процентов, которые рассматриваются как распределения по их внутреннему законодательству.»

Пункт 81 ранее был изменён 31 марта 1994 г. путём исключения Португалии из

списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», утвержденным Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Канада, Германия, Ирландия, Португалия и Испания оставляют за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 таким образом, чтобы оно охватывало определённые выплаты процентов, которые рассматриваются как распределения по их внутреннему законодательству.»

Пункт 81 в редакции после 23 июля 1992 г. заменил пункт 81 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 81 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 84 (см. историю пункта 84), а новый

пункт 81 был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», утвержденным Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 81.1: Добавлен 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1994 г.», утвержденным Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 81.2: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в качестве страны, делающей

оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 81.2 гласил следующее: «81.2 Люксембург оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 с тем, чтобы охватить определённые платежи, которые рассматриваются как распределения дивидендов по его внутреннему законодательству.»

Пункт 81.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2002 г.», утвержденным Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 82: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2014 г.», утвержденным Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 82 в редакции, действовавшей до 22 июля 2010 г., был удалён вместе с предшествовавшим ему заголовком

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», утвержденным Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 82 и предшествующий заголовок гласили следующее:

«Пункт 4

82. Италия оставляет за собой право облагать дивиденды налогами, установленными ее законодательством, всякий раз, когда получатель таких дивидендов имеет постоянное представительство (ПП) в Италии, даже если участие, по которому выплачиваются дивиденды, не связано эффективно с таким постоянным представительством (ПП). Пункт 82 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 79 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 82 Модельной конвенции 1977 г. был удалён, а пункт 79 был перенумерован в пункт 82, и заголовок, предшествующий пункту 79, был перемещён вместе с ним отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (10) Пункт 79 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 60 Проекта конвенции 1963 г., принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 60 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 79, и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 60 гласил следующее: «60. Италия оставляет за собой право облагать дивиденды налогами, установленными ее

законодательством, всякий раз, когда получатель таких дивидендов имеет постоянное представительство (ПП) в Италии, даже если участие, по которому выплачиваются дивиденды, не связано эффективно с таким постоянным представительством (ПП).» Пункт 82 в редакции Модельной конвенции 1977 г. был удалён 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 82 гласил следующее: «82. Испания не может присоединиться без оговорки к положениям данного пункта ввиду структуры своего фискального законодательства, которое предусматривает, что постоянные представительства (ПП) иностранных компаний в Испании облагаются налогом на тех же условиях, что и испанские компании.»

Пункт 82 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 82.1: Изменён 21 ноября 2017 г., путем добавления Японии и Латвии в список стран, делающих оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 82.1 гласил следующее: «82.1 Эстония оставляет за собой право заменить в пункте 3 слова «доход от других корпоративных прав» на «доход от других прав».» Пункт 82.1 был добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 82.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 83: Изменён 28 января 2003 г., путем добавления второго предложения, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1994 г. и до 28 января 2003 г. пункт 83 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

«83. Канада и Соединенные Штаты оставляют за собой право взимать свой налог на филиалы с прибыли компании, относящейся к постоянному представительству (ПП), расположенному в этих странах.» Пункт 83 был ранее изменён 31 марта 1994 г., путем добавления Соединенных Штатов в качестве страны, делающей оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 83 гласил следующее: «83. Канада оставляет за собой право взимать свой налог на филиалы с прибыли компании, относящейся к постоянному представительству (ПП) в Канаде.» Пункт 83 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 83 Модельной конвенции 1977 г. был удалён, заголовок, предшествующий пункту 80, был перемещён непосредственно перед пунктом 83, и был добавлен новый пункт 83, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (10) В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 83 гласил следующее: «83. Соединенные Штаты считают, что текст должен уточнять, что запрет пункта 5 будет применяться независимо от того, получает ли компания прибыль или доход от другого Договаривающегося государства.»

Пункт 83 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 84: Удалён 21 сентября 1995 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 84 гласил следующее: «84. В целях выравнивания налогового режима постоянных представительств (ПП) и дочерних компаний Франция желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, согласно которым прибыль, полученная во Франции иностранными компаниями, считается распределенной нерезидентным акционерам и облагается налогом соответствующим образом. Однако Франция готова снижать в двусторонних конвенциях ставку, предусмотренную ее внутренним законодательством.» Пункт 84 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 81 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 84 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 86 (см. историю пункта 86), а пункт 81 был изменён и перенумерован в пункт 84 отчётом, озаглавленным «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Франция не может присоединиться к положениям данного пункта. Франция желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, согласно которым прибыль, полученная во Франции иностранными компаниями, считается распределенной нерезидентным акционерам и облагается налогом соответствующим образом. Однако Франция готова снижать в двусторонних конвенциях ставку, предусмотренную ее внутренним законодательством.» Пункт 81 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 61 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 61 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 81, и предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 80, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 61 гласил следующее: «61. Франция не может присоединиться без оговорки к положениям данного пункта ввиду структуры своего фискального законодательства, которое предусматривает, что постоянные представительства (ПП) иностранных компаний во Франции облагаются налогом на тех же условиях, что и французские компании.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 10

Пункт 85: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 85 Модельной конвенции 1977 г. был удалён и был добавлен новый пункт 85, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 85 гласил следующее: «85. Соединенные Штаты оставляют за собой право применять свой налог у источника на дивиденды к дивидендам, выплачиваемым компанией, инкорпорированной за пределами Соединенных Штатов, если по крайней мере половина дохода компании состоит из прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП) в Соединенных Штатах.»

Пункт 85 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 86: Удалён 29 апреля 2000 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 86 гласил следующее: «86. Соединенные Штаты оставляют за собой право взимать свой налог на нераспределенную прибыль и налог на личные холдинговые компании для предотвращения уклонения от уплаты налогов. C (10)» Пункт 86 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 84 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 84 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 86 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 84 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРОЦЕНТОВ

I. Предварительные замечания

1. Под «процентами» обычно понимается вознаграждение за ссуженные деньги, являющееся вознаграждением, относящимся к категории «дохода от движимого капитала» (revenus de capitaux mobiliers). В отличие от дивидендов проценты не подвергаются экономическому двойному налогообложению, то есть они не облагаются налогом одновременно у должника и у кредитора. Если договором не предусмотрено иное, уплата налога, взимаемого с процентов, возлагается на получателя. Если случается, что должник обязуется нести любой налог, взимаемый у источника, это равносильно тому, что он согласился уплатить своему кредитору дополнительные проценты, соответствующие такому налогу. C (11) (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Но, подобно дивидендам, проценты по облигациям или долговым обязательствам либо по займам обычно привлекают налог, взимаемый путём удержания у источника при выплате процентов. Этот метод, по сути, обычно применяется по практическим соображениям, поскольку налог, взимаемый у источника, может составлять аванс налога, подлежащего уплате получателем в отношении его совокупного дохода или прибыли. Если в таком случае получатель является резидентом страны, которая практикует удержание у источника, любое двойное налогообложение, которому он подвергается, устраняется внутренними мерами. Но положение иное, если он является резидентом другой страны: тогда он может быть обложен налогом дважды в отношении процентов — сначала государством источника, а затем государством, резидентом которого он является. Очевидно, что это двойное налоговое бремя может существенно уменьшить проценты по ссуженным деньгам и тем самым затруднить движение капитала и развитие международных инвестиций. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Формула, оставляющая исключительное налогообложение процентов одному государству — будь то государство резидентства бенефициара или государство источника, — не могла бы рассчитывать на всеобщее одобрение. Поэтому было принято компромиссное решение. Оно предусматривает, что проценты могут облагаться налогом в государстве резидентства, но оставляет государству источника право взимать налог, если это предусмотрено его законами, причём из этого права подразумевается, что государство источника свободно отказаться от всякого налогообложения процентов, выплачиваемых нерезидентам. Осуществление этого права, однако, будет ограничено потолком, который его налог не может превышать, но, само собой разумеется, Договаривающиеся государства могут согласиться принять ещё более низкую ставку налогообложения в государстве источника. Жертва, которую последнее приняло бы в таких условиях, будет компенсирована устранением, которое должно быть предоставлено государством

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

резидентства, с тем чтобы учесть налог, взимаемый в государстве источника (см. Статью 23 A или 23 B). (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

4. Некоторые страны не допускают вычета уплаченных процентов для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же государства или не подлежит налогообложению в этом государстве. В противном случае они запрещают вычет. Вопрос о том, должен ли вычет допускаться также в случаях, когда проценты выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи C (11)

Пункт 1

5. Пункт 1 устанавливает принцип, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в последнем. При этом он не устанавливает исключительного права на налогообложение в пользу государства резидентства. Термин «выплаченные» имеет весьма широкое значение, поскольку понятие выплаты означает исполнение обязанности предоставить средства в распоряжение кредитора способом, требуемым договором или обычаем. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

6. Статья касается только процентов, возникающих в Договаривающемся государстве, и поэтому не применяется к процентам, возникающим в третьем государстве. Проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом первым упомянутым государством согласно пункту 2, но могут также облагаться налогом другим государством согласно пункту 1 Статьи 7 (см. пункты 9 и 9.1 Комментария к Статьям 23 A и 23 B об устранении двойного налогообложения в таких случаях). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

7. Пункт 2 сохраняет право на налогообложение процентов за государством, в котором возникают проценты; однако он ограничивает осуществление этого права, устанавливая потолок для налога, который не может превышать 10 процентов. Эта ставка может считаться разумным максимумом с учётом того, что государство источника уже вправе облагать налогом прибыль или доход, производимые на его территории за счёт инвестиций, финансируемых заёмным капиталом. Договаривающиеся государства могут договориться в двусторонних

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

переговорах о более низком налоге или об исключительном налогообложении в государстве резидентства бенефициара в отношении всех выплат процентов или, как поясняется ниже, в отношении некоторых конкретных категорий процентов. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7.1 В определённых случаях подход, принятый в пункте 2, который состоит в том, чтобы допустить налогообложение у источника выплат процентов, может составлять препятствие для международной торговли или может считаться неподходящим по иным причинам. Например, когда бенефициар процентов занял средства для финансирования операции, приносящей проценты, прибыль, реализованная в виде процентов, будет гораздо меньше номинальной суммы полученных процентов; если уплаченные проценты равны полученным процентам или превышают их, прибыли не будет вовсе или даже будет убыток. Проблема в таком случае не может быть решена государством резидентства, поскольку в этом государстве будет взиматься мало налога или налог не будет взиматься вовсе, если бенефициар облагается налогом с чистой прибыли, С (11) полученной от сделки. Эта проблема возникает потому, что налог в государстве источника обычно взимается с валовой суммы процентов независимо от расходов, понесённых для получения таких процентов. Чтобы избежать этой проблемы, кредиторы на практике склонны перекладывать на должника бремя налога, взимаемого государством источника с процентов, и поэтому повышать ставку процентов, взимаемых с должника, чьё финансовое бремя тогда увеличивается на сумму, соответствующую налогу, подлежащему уплате государству источника. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7.2 Договаривающиеся государства могут пожелать добавить дополнительный пункт, предусматривающий исключительное налогообложение в государстве резидентства бенефициара определённых процентов. Преамбула такого пункта, за которой следовали бы подпункты, описывающие различные проценты, подлежащие такому режиму (см. ниже), могла бы быть сформулирована примерно следующим образом:

3. Несмотря на положения пункта 2, проценты, указанные в пункте 1, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, если лицом, имеющим фактическое право на проценты, является резидент этого государства, и:

> а) [описание соответствующей категории процентов] ... (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7.3 Ниже приведены некоторые из категорий процентов, которые Договаривающиеся государства могут пожелать рассмотреть для целей пункта 7.2 выше. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Проценты, выплачиваемые государству, его политико-административным подразделениям и центральным банкам 7.4 Некоторые государства воздерживаются от взимания налога с дохода, получаемого другими государствами и некоторыми из их полностью принадлежащих им образований (например, центральным банком, учреждённым как отдельное образование), по крайней мере в той мере, в какой такой доход получен от деятельности государственного характера. Некоторые государства способны предоставить такое освобождение на основе своего толкования принципа суверенного иммунитета (см. пункты 52 и 53 Комментария к Статье 1); другие могут делать это на основании положений своего внутреннего законодательства. В своих двусторонних конвенциях многие государства желают подтвердить или уточнить сферу этих

освобождений в отношении процентов либо предоставить такое освобождение в случаях, когда оно иначе было бы недоступно. Государства, желающие сделать это, могут поэтому согласиться включить следующую категорию процентов в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от C (11) налогообложения в государстве источника:

a) является этим государством или центральным банком, политико- административным подразделением или органом местной власти этого государства; (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Проценты, выплачиваемые государством или его политико-административными подразделениями 7.5 Когда плательщиком процентов оказывается само государство, политико-административное подразделение или статутный орган, конечным результатом вполне может быть то, что налог, взимаемый у источника, фактически будет нести это государство, если заимодавец повысит ставку процентов, чтобы возместить налог, взимаемый у источника. В таком случае любые выгоды для государства, облагающего проценты налогом у источника, будут компенсированы увеличением его стоимости заимствований. По этой причине многие государства предусматривают, что такие проценты будут освобождены от всякого налога у источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующую категорию процентов в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника:

b) если проценты выплачиваются государством, в котором возникают проценты, или его политико-административным подразделением, органом местной власти или статутным органом; В этом предлагаемом положении фраза «статутный орган» относится к любому учреждению государственного сектора. В зависимости от своего внутреннего законодательства и терминологии некоторые государства могут предпочесть использовать такие фразы, как «агентство или инструмент» или «юридическое лицо публичного права» [personne morale de droit public] для обозначения такого учреждения. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Проценты, выплачиваемые в рамках программ экспортного финансирования 7.6 В целях содействия международной торговле многие государства учредили программы или агентства экспортного финансирования, которые могут либо предоставлять экспортные займы напрямую, либо страховать или гарантировать экспортные займы, предоставленные коммерческими заимодавцами. Поскольку такого рода финансирование поддерживается государственными средствами, ряд

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

государств предусматривают на двусторонней основе, что проценты, возникающие по займам, охватываемым этими программами, освобождаются от налогообложения у источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующую категорию процентов в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника:

c) если проценты выплачиваются в отношении займа, долгового требования или кредита, которые причитаются этому государству либо предоставлены, обеспечены или застрахованы этим государством или его политико-административным подразделением, органом местной власти или агентством экспортного финансирования; (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Проценты, выплачиваемые финансовым учреждениям 7.7 Проблема, описанная в пункте 7.1, которая по существу возникает потому, что налогообложение государством источника обычно взимается с валовой суммы процентов и поэтому игнорирует реальную сумму дохода, полученного от сделки, за которую уплачиваются проценты, особенно важна в случае C (11) финансовых учреждений. Например, банк обычно финансирует заём, который он предоставляет, средствами, ссуженными ему, и, в частности, средствами, принятыми на депозит. Поскольку государство источника при определении суммы налога, подлежащего уплате с процентов, обычно игнорирует стоимость средств для банка, сумма налога может воспрепятствовать осуществлению сделки, если только эта сумма налога не будет несена должником. По этой причине многие государства предусматривают, что проценты,

выплачиваемые финансовому учреждению, такому как банк, будут освобождены от всякого налога у источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующее в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника:

d) является финансовым учреждением; (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Проценты по продажам в кредит 7.8 Недостатки, описанные в пункте 7.1, также часто возникают в случае продаж в кредит оборудования и иных коммерческих продаж в кредит. Поставщик в таких случаях очень часто просто перекладывает на покупателя без какой-либо дополнительной наценки цену, которую он сам должен был уплатить банку или агентству экспортного финансирования за финансирование кредита. В этих случаях проценты в большей степени являются элементом продажной цены, чем доходом от вложенного капитала. Фактически во многих случаях проценты, включённые в суммы подлежащих уплате взносов, будет трудно отделить от фактической продажной цены. Поэтому государства могут пожелать включить проценты, возникающие от таких продаж в кредит, в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника, что они могут сделать, добавив следующий подпункт:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

e) если проценты выплачиваются в отношении задолженности, возникшей вследствие продажи в кредит любого оборудования, товаров или услуг; (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7.9 Виды продаж в кредит, упомянутые в этом предлагаемом положении, включают не только продажи комплектных единиц, но также продажи отдельных их компонентов. Продажи, финансируемые через общую кредитную линию, предоставленную продавцом покупателю, также составляют продажи в кредит для целей положения. Кроме того, несущественно, оговорены ли проценты отдельно в дополнение к продажной цене или изначально включены в цену, подлежащую уплате взносами. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

C (11) Проценты, выплачиваемые некоторым освобождённым от налога образованиям (например, пенсионным фондам) 7.10 По внутреннему законодательству многих государств пенсионные фонды и подобные образования обычно освобождаются от налога на их инвестиционный доход. Для достижения нейтральности режима в отношении внутренних и иностранных инвестиций этих образований некоторые государства предусматривают на двусторонней основе, что доход, включая проценты, получаемый таким образованием — резидентом другого государства, также освобождается от налогообложения у источника. Государства, желающие сделать это, могут двусторонне согласовать положение, сформулированное примерно по образцу положения, содержащегося в пункте 69 Комментария к Статье 18. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7.11 Если Договаривающиеся государства не желают полностью освобождать какую-либо или все из вышеуказанных категорий процентов от налогообложения в государстве источника, они могут пожелать применить к ним более низкую ставку налога, чем предусмотренная в пункте 2 (это решение, однако, не представляется весьма практичным в случае процентов, выплачиваемых государством или его политико-административным подразделением или статутным органом). В таком случае пункт 2 мог бы быть сформулирован примерно следующим образом:

2. Однако проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, могут также облагаться налогом в этом государстве в соответствии с законами этого государства, но если лицом, имеющим фактическое право на проценты, является резидент другого Договаривающегося государства, взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) [более низкая ставка налога] процентов валовой суммы процентов в случае процентов, выплачиваемых [описание соответствующей категории процентов] ...

b) 10 процентов валовой суммы процентов во всех иных случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному соглашению определяют способ применения этого ограничения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Если Договаривающиеся государства соглашаются освободить некоторые из вышеуказанных категорий процентов, за этим альтернативным положением следовал бы пункт 3, как предлагается в пункте 7.2 выше. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7.12 Договаривающиеся государства могут добавить к категориям процентов, перечисленным в пунктах выше, иные категории, в отношении которых взимание налога в государстве источника могло бы представляться им нежелательным. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8. Проект ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (BEPS) и, в частности, итоговый отчёт по Мере 6[1], подготовленный в рамках этого проекта, рассмотрели ряд злоупотреблений, связанных со случаями следующего рода: лицом, имеющим фактическое право на проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, является компания C (11)

— резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам за пределами этого другого Государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом. Хотя статья 29, которая была включена в Конвенцию в результате итогового отчёта по Мере 6, противодействует аспектам договорного шоппинга в этом случае, Государства, желающие отказать в льготах статьи 11 в отношении процентов, пользующихся преференциальным налоговым режимом в государстве резидентства, могут рассмотреть включение в свои конвенции положений, таких как описанные в пунктах 82–100 Комментария к статье 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.1 (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8.2 (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2. Комментарий к статье 11 («Проценты») — пункты 9–10.4

9. Требование о фактическом получателе дохода (beneficial owner) было введено в пункт 2 статьи 11 для разъяснения значения слов «выплачиваемых резиденту», использованных в пункте 1 настоящей статьи. Оно ясно показывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение процентного дохода лишь на том основании, что этот доход был выплачен непосредственно резиденту государства, с которым государство источника заключило конвенцию. (Изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: ОЭСР (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Итоговый доклад 2015 года («Недопущение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах», Итоговый доклад по Действию 6), OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en.

9.1 Поскольку термин «фактический получатель дохода» (beneficial owner) был добавлен для устранения возможных трудностей, возникающих в связи с использованием слов «выплачиваемых резиденту» в пункте 1, предполагалось, что он должен толковаться именно в этом контексте, а не отсылать к какому-либо техническому значению, которое он мог иметь по внутреннему законодательству отдельно взятой страны (действительно, на момент его включения в пункт этот термин не имел точного значения в праве многих стран). Поэтому термин «фактический получатель дохода» используется не в узком техническом смысле (в частности, не в том значении, которое он имеет согласно трастовому праву многих стран общего права)[1], а должен пониматься в своем контексте, в частности в связи со словами «выплачиваемых резиденту», а также с учетом объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и уклонения от налогообложения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: Например, если доверительные собственники (трасти) дискреционного траста не распределяют проценты, полученные в течение определенного периода, то эти доверительные собственники, действующие в этом качестве (либо сам траст, если он признается самостоятельным налогоплательщиком), могут считаться фактическими получателями такого дохода для целей

статьи 11, даже если они не являются фактическими получателями дохода согласно применимому трастовому праву.

10. Освобождение от налога или льгота в отношении статьи дохода предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для устранения полностью или частично двойного налогообложения, которое иначе возникло бы вследствие одновременного налогообложения этого дохода государством резидентства. В случае, если статья дохода выплачивается резиденту Договаривающегося государства, действующему в качестве агента или номинального держателя (nominee), предоставление государством источника освобождения от налога или льготы исключительно на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства противоречило бы объекту и цели Конвенции. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации отвечает признакам резидента, однако в силу этого статуса не возникает потенциального двойного налогообложения, поскольку получатель не рассматривается в государстве резидентства в качестве владельца дохода для целей налогообложения. (Изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.1 Предоставление государством источника освобождения от налога или льготы в равной степени противоречило бы объекту и цели Конвенции в случае, когда резидент Договаривающегося государства, не будучи связан отношениями агентирования или номинального держания, просто выступает в качестве кондуита (conduit) для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам в докладе Комитета по налоговым вопросам, озаглавленном «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»[2], сделан вывод о том, что кондуитная (транзитная) компания, как правило, не может рассматриваться в качестве фактического получателя дохода, если она, будучи формальным владельцем, на практике обладает весьма узкими полномочиями, которые низводят ее в отношении соответствующего дохода до простого доверительного управляющего или администратора, действующего в интересах заинтересованных сторон. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 2: Воспроизведен в Томе II на странице R(6)-1.

10.2 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая в качестве доверительного управляющего или администратора) непосредственный получатель процентов не является «фактическим получателем дохода», поскольку его право использовать проценты и распоряжаться ими по своему усмотрению ограничено договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, однако может также следовать из фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что по существу получатель явно не обладает правом использовать проценты и распоряжаться ими без ограничения договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу. К обязательствам такого рода не относятся договорные или юридические обязательства, не зависящие от получения платежа непосредственным получателем, например обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое непосредственный получатель несет в качестве должника или стороны финансовых сделок, а также типичные обязательства по распределению, присущие пенсионным схемам и механизмам коллективного инвестирования, имеющим право на льготы по Конвенции в соответствии с принципами, изложенными в пунктах 22–48 Комментария к статье 1. В случае, если получатель процентов действительно обладает правом использовать проценты и распоряжаться ими без ограничения договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, такой получатель является «фактическим получателем дохода» этих процентов. Следует также отметить, что статья 11 говорит о фактическом получателе процентов, а не о владельце долгового требования, в отношении которого выплачиваются проценты, — эти лица в некоторых случаях могут не совпадать. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.3 Однако тот факт, что получатель процентного платежа признается фактическим получателем этих процентов, не означает, что ограничение налога, предусмотренное пунктом 2, должно предоставляться автоматически. Это ограничение налога не должно предоставляться в случаях злоупотребления (см. также пункт 8 выше). Положения статьи 29 и принципы, изложенные в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» Комментария к статье 1, применяются для предотвращения злоупотреблений, в том числе ситуаций злоупотребления положениями

договоров (treaty shopping), при которых получатель является фактическим получателем процентов. Хотя концепция «фактического получателя дохода» охватывает некоторые формы уклонения от налогообложения (а именно те, которые связаны с включением в структуру получателя, обязанного передать проценты другому лицу), она не охватывает иные случаи злоупотреблений, такие как отдельные формы treaty shopping, которые регулируются указанными положениями и принципами, и поэтому не должна рассматриваться как каким-либо образом ограничивающая применение иных подходов к противодействию таким случаям. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.4 Изложенные выше разъяснения относительно значения термина «фактический получатель дохода» ясно показывают, что значение, придаваемое этому термину в контексте настоящей статьи, следует отличать от иного значения, которое придается этому термину в контексте других инструментов[1], касающихся определения лиц (как правило, физических лиц), осуществляющих конечный контроль над образованиями или активами. Это иное значение термина «фактический получатель дохода» не может применяться в контексте Конвенции. Действительно, такое значение, относящееся к физическим лицам (то есть к индивидам), не может быть согласовано с прямой формулировкой подпункта a) пункта 2 статьи 10, которая охватывает ситуацию, когда фактическим получателем дивиденда является компания. В контексте статей 10 и 11 термин «фактический получатель дохода» призван устранять трудности, возникающие в связи с использованием слов «выплачиваемых» применительно к дивидендам и процентам, а не трудности, связанные с владением акциями или долговыми требованиями, в отношении которых выплачиваются дивиденды или проценты. По этой причине в контексте настоящих статей было бы неверно применять значение, разработанное для обозначения физических лиц, осуществляющих «конечный фактический контроль над юридическим лицом или образованием»[2]. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: См., например, Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), «Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения — Рекомендации ФАТФ» (ОЭСР-ФАТФ, Париж, 2012 г.), в которых подробно излагается международный стандарт противодействия отмыванию денег и которые содержат следующее определение фактического получателя дохода (стр. 110): «физическое лицо (лица), которое в конечном счете владеет клиентом или контролирует его и/или в интересах которого совершается сделка. Оно также включает лиц, осуществляющих конечный эффективный контроль над юридическим лицом или образованием». Аналогичным образом в докладе Руководящей группы ОЭСР по корпоративному управлению 2001 г. «За корпоративной вуалью: использование корпоративных образований в противоправных целях» (ОЭСР, Париж, 2001 г.) фактическое право на доход определяется следующим образом (стр. 14): «В настоящем докладе термин «фактическое право на доход» означает конечное фактическое право на доход или интерес физического лица. В некоторых случаях для установления фактического получателя дохода может потребоваться преодоление различных промежуточных образований и/или физических лиц до тех пор, пока не будет найден истинный собственник, являющийся физическим лицом. В отношении корпораций право собственности принадлежит акционерам или участникам. В товариществах доли принадлежат полным и ограниченным товарищам. В трастах и фондах фактическое право на доход означает бенефициаров, к числу которых может также относиться учредитель или основатель».

Сноска 2: См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), процитированное в предыдущей сноске.

11. При соблюдении иных условий, установленных Статьёй и другими положениями Конвенции, ограничение налога в государстве источника сохраняется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 и в 2014 гг. для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1 См., например, Financial Action Task Force, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (OECD-FATF, Paris, 2012), где подробно излагается международный стандарт противодействия

отмыванию денег и приводится следующее определение лица, имеющего фактическое право на доход (beneficial owner) (на стр. 110): «физическое лицо (лица), которое в конечном счёте владеет клиентом или контролирует его и/или лицо, от имени которого проводится операция. Оно также включает лиц, которые осуществляют конечный эффективный контроль над юридическим лицом или образованием.» Аналогично доклад 2001 г. Руководящей группы ОЭСР по корпоративному управлению Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes (OECD, Paris, 2001) определяет фактическое право на доход (beneficial ownership) следующим образом (на стр. 14): В настоящем Докладе «фактическое право на доход» (beneficial ownership) означает конечное фактическое право собственности или интерес физического лица. В некоторых ситуациях выявление лица, имеющего фактическое право на доход, может потребовать «пробивания» через различные посреднические структуры и/или физических лиц до тех пор, пока не будет найден истинный собственник — физическое лицо. В отношении корпораций право собственности принадлежит акционерам или участникам. В товариществах интересы принадлежат полным и коммандитным партнёрам. В трастах и фондах фактическое право на доход относится к бенефициарам, которые могут также включать учредителя (settlor) или основателя. 2 См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (Financial Action Task Force), приведённое в предыдущей сноске.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

12. Пункт ничего не устанавливает относительно способа налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет это государство свободным применять свои собственные законы и, в частности, взимать налог либо путём удержания у источника, либо путём индивидуального обложения. Процедурные вопросы в настоящей Статье не рассматриваются. Каждое государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством (см., однако,

пункт 109 Комментария к Статье 1). Потенциальные злоупотребления, возникающие в

ситуациях, когда проценты, возникающие в Договаривающемся государстве, относятся к постоянному представительству, которое предприятие другого государства имеет в третьем государстве, рассматриваются в пункте 8 Статьи 29. Иные вопросы возникают в связи с треугольными случаями (см. пункт 71 Комментария к Статье 24). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Он не уточняет, должна ли льгота в государстве источника быть обусловлена тем, что проценты подлежат налогообложению в государстве резидентства. С (11) Этот вопрос может быть урегулирован путём двусторонних переговоров. (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

14. Статья не содержит положений о том, каким образом государство резидентства бенефициара должно учитывать налогообложение процентов в государстве источника. Этот вопрос рассматривается в Статьях 23 A и 23 B. (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

15. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

16. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

17. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

18. Пункт 3 уточняет значение, которое следует придавать термину «проценты» для применения налогового режима, определённого Статьёй. Термин обозначает, в общем, доход от долговых требований всякого рода, обеспеченных или не обеспеченных ипотекой и предоставляющих или не предоставляющих право на участие в прибыли. Термин «долговые требования всякого рода» очевидно охватывает денежные депозиты и обеспечение в форме денег, а также государственные ценные бумаги, и облигации и долговые обязательства, хотя три последних специально упомянуты ввиду их важности и определённых особенностей, которые они могут представлять.

Признаётся, с одной стороны, что ипотечные проценты относятся к категории дохода от движимого капитала (revenus de capitaux mobiliers), даже если некоторые страны приравнивают их к доходу от недвижимого имущества. С другой стороны, долговые требования и, в частности, облигации и долговые обязательства, которые предоставляют право на участие в прибыли должника, тем не менее рассматриваются как

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

займы, если договор по своему общему характеру ясно свидетельствует о займе под проценты. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

19. Проценты по облигациям с участием в прибыли (participating bonds) обычно не следует рассматривать как дивиденд, равно как и проценты по конвертируемым облигациям — до тех пор, пока такие облигации фактически не конвертированы в акции. Однако проценты по таким облигациям следует рассматривать как дивиденд, если заём фактически разделяет риски, которые несёт компания-должник (см., в частности,

пункт 25 Комментария к Статье 10). В ситуациях предполагаемой недостаточной

капитализации (thin capitalisation) иногда трудно провести различие между дивидендами и процентами, и во избежание любой возможности пересечения категорий дохода, рассматриваемых соответственно в Статье 10 и Статье 11, следует отметить, С (11) что термин «проценты» в том значении, в каком он используется в Статье 11, не включает элементы дохода, которые рассматриваются по Статье 10. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

20. Что касается, более конкретно, государственных ценных бумаг, а также облигаций и долговых обязательств, текст уточняет, что связанные с ними премии или призы составляют проценты. В общем, тем, что составляет проценты, приносимые долговой ценной бумагой, и что может надлежащим образом облагаться налогом как таковое в государстве источника, является всё то, что учреждение, выпускающее заём, выплачивает сверх суммы, уплаченной подписчиком, то есть начисленные проценты плюс любая премия, уплачиваемая при погашении или при выпуске. Отсюда следует, что когда облигация или долговое обязательство были выпущены с премией, превышение суммы, уплаченной подписчиком, над суммой, возвращённой ему, может составлять отрицательные проценты, которые следует вычесть из заявленных процентов при определении налогооблагаемых процентов. С другой стороны, определение процентов не охватывает какую-либо прибыль или убыток, которые не могут быть отнесены к разнице между тем, что эмитент получил и выплатил (например, прибыль или убыток, не представляющие начисленных процентов или дисконта либо премии при первоначальном размещении, которые держатель ценной бумаги, такой как облигация или долговое обязательство, реализует путём её продажи другому лицу или путём погашения основной суммы ценной бумаги, которую он приобрёл у предыдущего держателя за сумму, отличную от суммы, полученной эмитентом ценной бумаги). Такая прибыль или убыток могут, в зависимости от случая, составлять либо прибыль или убыток от предпринимательской деятельности, прирост или убыток капитала, либо доход, подпадающий под Статью 21. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

20.1 Сумма, которую получит продавец облигации, как правило будет включать проценты, которые начислились, но ещё не стали подлежащими уплате, на момент продажи облигации. В большинстве случаев государство источника не будет пытаться облагать налогом такие начисленные проценты на момент отчуждения и будет облагать налогом только

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

приобретателя облигации или долгового обязательства на полную сумму процентов, впоследствии уплаченных (как правило предполагается, что в таком случае цена, которую приобретатель уплачивает за облигацию, учитывает будущую налоговую обязанность приобретателя в отношении процентов, начисленных в пользу продавца на момент отчуждения). При определённых обстоятельствах, однако, некоторые государства облагают налогом продавца облигации в отношении процентов, начисленных на момент отчуждения (например, когда облигация продаётся освобождённому от налога образованию). Такие начисленные проценты

охватываются определением процентов и поэтому могут облагаться налогом государством источника. В этом случае это государство не должно вновь облагать налогом ту же сумму у приобретателя облигации, когда проценты впоследствии становятся подлежащими уплате. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

21. Более того, определение процентов в первом предложении пункта 3 является, в принципе, исчерпывающим. Предпочтительным представляется не включать субсидиарную ссылку на внутреннее законодательство в текст; это C (11) обосновывается следующими соображениями:

a) определение охватывает практически все виды дохода, которые рассматриваются как проценты в различных внутренних законодательствах;

b) применяемая формула обеспечивает большую правовую определённость и гарантирует, что конвенции не будут затронуты будущими изменениями во внутреннем законодательстве какой-либо страны;

c) в Модельной конвенции ссылок на внутреннее законодательство следует по возможности избегать. Тем не менее остаётся понятным, что в двусторонней конвенции два Договаривающихся государства могут расширить применяемую формулу так, чтобы включить в неё любой доход, который облагается налогом как проценты по внутреннему законодательству любого из них, но который не охватывается определением, и при этих обстоятельствах могут счесть предпочтительным сделать ссылку на своё внутреннее законодательство. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

21.1 Определение процентов в первом предложении пункта 3 обычно не применяется к платежам, производимым по определённым видам нетрадиционных финансовых инструментов, при отсутствии лежащего в основе долга (например, процентные свопы (interest rate swaps)). Однако определение будет применяться в той мере, в какой заём считается существующим согласно правилу «приоритета существа над формой» («substance over form»), принципу «злоупотребления правом» («abuse of rights») или любой аналогичной доктрине. (Добавлен 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

22. Второе предложение пункта 3 исключает из определения процентов штрафные санкции за просрочку платежа, но Договаривающиеся государства свободны опустить это предложение и рассматривать штрафные санкции как проценты в своих двусторонних конвенциях. Штрафные санкции, которые могут подлежать уплате по договору, или по

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

обычаю, или в силу судебного решения, состоят либо из платежей, исчисляемых pro rata temporis, либо из фиксированных сумм; в определённых случаях они могут сочетать обе формы платежа. Даже если они определяются pro rata temporis, они составляют не столько доход от капитала, сколько особую форму компенсации за убыток, понесённый кредитором вследствие задержки должника в исполнении своих обязательств. Более того, соображения правовой определённости и практической целесообразности делают желательным поставить все штрафные санкции такого рода, в какой бы форме они ни уплачивались, на одну и ту же основу для целей их налогового режима. С другой стороны, два Договаривающихся государства могут исключить из применения Статьи 11 любые виды процентов, которые они намерены рассматривать как дивиденды. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

C (11) 23. Наконец, возникает вопрос, следует ли приравнивать аннуитеты к процентам; считается, что этого делать не следует. С одной стороны, аннуитеты, предоставляемые в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность, упоминаются в Статье 18 и подчиняются правилам, регулирующим пенсии. С другой стороны, хотя верно, что взносы по купленным аннуитетам включают элемент процентов на капитал покупки, а также возврат капитала, причём такие взносы таким образом составляют «fruits civils», которые начисляются изо дня в день, многим странам было бы трудно провести различие между элементом, представляющим доход от капитала, и элементом, представляющим возврат капитала, лишь для того, чтобы облагать налогом элемент дохода в той же категории, что и доход от движимого капитала. Налоговое законодательство часто содержит специальные положения, относящие аннуитеты к категории

заработной платы, жалования и пенсий и облагающие их налогом соответственно. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

24. Некоторые государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других государств, выходят за пределы сферы действия договорённости, направленной на предотвращение их налогообложения как в государстве источника, так и в государстве резидентства бенефициара, когда бенефициар имеет постоянное представительство в первом государстве. Пункт 4 не основан на такой концепции, которая иногда именуется «силой притяжения постоянного представительства». Он не устанавливает, что проценты, поступающие резиденту Договаривающегося государства из источника, расположенного в другом государстве, должны в силу своего рода правовой презумпции или даже фикции относиться к постоянному представительству, которое этот резидент может иметь в последнем государстве, так что указанное государство не было бы обязано ограничивать своё налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что в государстве источника проценты облагаются налогом как

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего там бенефициару, который является резидентом другого государства, если они выплачиваются в отношении долговых требований, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае пункт 4 освобождает государство источника процентов от любых ограничений по Статье. Приведённые выше разъяснения согласуются с теми, которые содержатся в Комментарии к Статье 7. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

25. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления путём передачи займов постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют льготный режим доходу в виде процентов. Помимо того факта, что положения Статьи 29 (и, в частности,

пункт 8 этой Статьи) и принципы, изложенные в разделе о С (11)

«Ненадлежащем использовании Конвенции» в Комментарии к Статье 1, как правило, препятствуют таким злоупотребительным сделкам, необходимо признать, что определённое местоположение может составлять постоянное представительство только если в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, как разъясняется ниже, что требование о том, чтобы долговое требование было «фактически связано» с таким местоположением, требует большего, чем простое отражение долгового требования в книгах постоянного представительства для учётных целей. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25.1 Долговое требование, в отношении которого уплачиваются проценты, будет фактически связано с постоянным представительством и, следовательно, будет составлять часть его предпринимательских активов, если «экономическое» право собственности на долговое требование отнесено к этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в докладе Комитета под названием Attribution of Profits to Permanent Establishments1 (см. в частности пункты 72–97 Части I доклада) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта «экономическое» право собственности на долговое требование означает эквивалент права собственности для целей подоходного налога у отдельного предприятия со сопутствующими выгодами и бременами (например, правом на проценты, относящиеся к праву собственности на долговое требование, и потенциальной подверженностью приросту или убыткам от повышения или снижения стоимости долгового требования). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

25.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, является ли долговое требование фактически связанным с

постоянным представительством, должно производиться с надлежащим учётом руководящих положений, изложенных в Части IV доклада Комитета, в

1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

отношении того, принимается ли доход от этого долгового требования или прирост от него во внимание при определении доходности постоянного представительства на сумму инвестиционных активов, отнесённых к нему (см. в частности пункты 165–170 Части IV). Поскольку эти руководящие положения носят общий характер, налоговые органы должны рассмотреть применение гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих руководящих положений для целей определения конкретных активов, которые фактически связаны с постоянным представительством. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

26. Этот пункт устанавливает принцип, согласно которому государством источника С (11) процентов является государство, резидентом которого является плательщик процентов. Он предусматривает, однако, исключение из этого правила в случае процентных займов, имеющих очевидную экономическую связь с постоянным представительством, которым владеет в другом Договаривающемся государстве плательщик процентов. Если заём был заключён для нужд этого представительства и проценты относятся на последнее, пункт определяет, что источником процентов является Договаривающееся государство, в котором расположено постоянное представительство, оставляя в стороне место резидентства владельца постоянного представительства, даже если он является резидентом третьего государства. (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

27. При отсутствии экономической связи между займом, по которому возникают проценты, и постоянным представительством государство, в котором последнее расположено, не может на этом основании рассматриваться как государство, в котором возникают проценты; оно не вправе облагать такие проценты налогом, даже в пределах «налогооблагаемой квоты», пропорциональной значению постоянного представительства. Такая практика была бы несовместима с пунктом 5. Более того, любое отступление от правила, установленного в первом предложении пункта 5, оправдано только тогда, когда экономическая связь между займом и постоянным представительством является достаточно чёткой. В этой связи можно различить ряд возможных случаев:

a) Руководство постоянного представительства заключило заём, который оно использует для конкретных нужд постоянного представительства; оно отражает его среди своих обязательств и уплачивает проценты по нему непосредственно кредитору.

b) Головной офис предприятия заключил заём, поступления от которого используются исключительно для целей постоянного представительства, расположенного в другой стране. Проценты обслуживаются головным офисом, но в конечном счёте относятся на постоянное представительство.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

c) Заём заключается головным офисом предприятия, и его поступления используются для нескольких постоянных представительств, расположенных в разных странах. В случаях a) и b) условия, изложенные во втором предложении пункта 5, выполнены, и государство, в котором расположено постоянное представительство, должно рассматриваться как государство, в котором возникают проценты. Случай c), однако, выходит за рамки положений пункта 5, текст которого исключает отнесение более чем одного источника к одному и тому же займу. Такое решение, кроме того, породило бы значительные административные осложнения и сделало бы невозможным для кредиторов заранее рассчитать налогообложение, которому подвергались бы проценты. Тем не менее два Договаривающихся государства вправе

ограничить применение заключительного положения пункта 5 случаем a) либо распространить его на случай c). C (11) (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

28. Пункт 5 не даёт решения для случая, который он исключает из своих положений, когда и бенефициар, и плательщик действительно являются резидентами Договаривающихся государств, но заём был привлечён для нужд постоянного представительства, которым владеет плательщик в третьем государстве, и проценты относятся на это представительство. Поэтому в нынешней редакции пункта 5 в таком случае применяется только его первое предложение. Проценты будут считаться возникающими в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, а не в третьем государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, за счёт которого был осуществлён заём и которым уплачиваются проценты. Таким образом, проценты будут облагаться налогом как в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик, так и в Договаривающемся государстве, резидентом которого является бенефициар. Но хотя двойное налогообложение между этими двумя государствами будет устранено механизмами, предусмотренными в Статье, оно не будет устранено между ними и третьим государством, если последнее облагает проценты по займу налогом у источника, когда они относятся на постоянное представительство на его территории. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

29. Было решено не рассматривать этот случай в Конвенции. Договаривающееся государство резидентства плательщика, следовательно, не обязано отказываться от своего налога у источника в пользу третьего государства, в котором расположено постоянное представительство, за счёт которого был осуществлён заём и на которое относятся проценты. Если бы это было не так и третье государство не подвергало проценты, относящиеся на постоянное представительство, налогообложению у источника, могли бы предприниматься попытки избежать налогообложения у источника в Договаривающемся государстве путём использования постоянного представительства, расположенного в таком третьем государстве. Государства, для которых это не является предметом беспокойства и которые желают решить вопрос, описанный в пункте выше, могут сделать это, согласившись использовать в своей двусторонней конвенции альтернативную формулировку пункта 5, предложенную в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

пункте 30 ниже. Риск двойного налогообложения, о котором только что шла речь, мог бы также быть устранён посредством многосторонней конвенции. Кроме того, если в случае, описанном в пункте 28, государство резидентства плательщика и третье государство, в котором расположено постоянное представительство, за счёт которого осуществлён заём и на которое относятся проценты, совместно претендуют на право облагать проценты налогом у источника, ничто не препятствовало бы этим двум государствам совместно с, где это уместно, государством резидентства бенефициара согласовать меры по устранению двойного налогообложения, которое возникло бы в результате таких претензий, используя при необходимости процедуру взаимного согласования (как предусмотрено в пункте 3 Статьи 25); см. пункты 38.1 и 55–55.2 Комментария к Статье 25). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (11) 30. Как указано в пункте 29, любое такое двойное налогообложение могло бы быть устранено либо посредством многосторонней конвенции, либо если государство резидентства бенефициара и государство резидентства плательщика согласились бы изложить второе предложение пункта 5 следующим образом, что имело бы эффект обеспечения того, что пункты 1 и 2 Статьи не применяются к процентам, которые тогда обычно подпадали бы под Статью 7 или 21: Однако если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в государстве ином, чем то, резидентом которого оно является, постоянное представительство, в связи с которым была принята задолженность, по которой уплачиваются проценты, и такие проценты относятся на такое постоянное представительство, то такие проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

31. Если два Договаривающихся государства согласятся в двусторонних переговорах закрепить за государством, в котором проживает бенефициар дохода, исключительное право облагать такой доход налогом, то ipso facto нет смысла включать в конвенцию, которая определяет их отношения,

то положение пункта 5, которое определяет государство источника такого дохода. Но столь же очевидно, что двойное налогообложение не было бы полностью устранено в таком случае, если плательщик процентов владел бы в третьем государстве, которое взимало свой налог у источника с процентов, постоянным представительством, за счёт которого был привлечён заём и на которое относились проценты, уплачиваемые по нему. Случай тогда был бы точно таким же, как предусмотренный в пунктах 28–30 выше. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 6

32. Цель настоящего пункта — ограничить действие положений, касающихся налогообложения процентов, в случаях, когда по причине особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо иным лицом сумма уплаченных процентов превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, если бы они договорились на расстоянии вытянутой руки. Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к этой последней упомянутой сумме и что избыточная часть процентов продолжает облагаться налогом в соответствии с законами двух Договаривающихся государств с должным учётом других положений Конвенции. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

33. Из текста ясно, что для применения этой нормы проценты, признанные C (11)

чрезмерными, должны быть обусловлены особыми отношениями между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо иным лицом. В качестве примеров могут быть приведены случаи, когда проценты уплачиваются физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или которое прямо или косвенно контролируется им, либо подчинено группе, имеющей общий интерес с ним. Эти примеры, кроме того, сходны или аналогичны случаям, предусмотренным Статьёй 9. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

34. С другой стороны, понятие особых отношений также охватывает отношения по крови или браку и, в целом, любую общность интересов в отличие от правовой связи, порождающей уплату процентов. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

35. Что касается налогового режима, подлежащего применению к избыточной части процентов, точная природа такого превышения должна быть установлена в соответствии с обстоятельствами каждого случая, чтобы определить категорию дохода, в которую оно должно быть классифицировано для целей применения положений налогового законодательства соответствующих государств и положений Конвенции. Настоящий пункт допускает только корректировку ставки, по которой начисляются проценты, а не реклассификацию займа таким образом, чтобы придать ему характер вклада в акционерный капитал. Для того чтобы такая корректировка была возможна согласно пункту 6 Статьи 11, было бы необходимо как минимум удалить ограничивающую фразу «с учётом долгового требования, в отношении которого они выплачиваются». Если желательна большая ясность намерения, фраза вроде «по какой бы то ни было причине» могла бы быть добавлена после «превышает». Любая из этих альтернативных редакций применялась бы, когда часть или вся выплата процентов является чрезмерной потому, что сумма займа или условия, относящиеся к

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

нему (включая ставку процента), не являются теми, которые были бы согласованы при отсутствии особых отношений. Тем не менее настоящий пункт может затрагивать не только получателя, но и плательщика чрезмерных процентов, и если законодательство государства источника позволяет, избыточная сумма может быть исключена из вычета с должным учётом других применимых положений Конвенции. Если два Договаривающихся государства столкнутся с затруднениями при определении других положений Конвенции, применимых, по мере необходимости, к избыточной части процентов, ничто не препятствовало бы им внести дополнительные разъяснения в последнее

предложение пункта 6, пока они не изменяют его общего смысла. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

36. Если принципы и нормы их соответствующих законодательств обязывают два C (11) Договаривающихся государства применять разные Статьи Конвенции для целей налогообложения превышения, необходимо будет прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной Конвенцией, чтобы разрешить затруднение. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Замечание к Комментарию

37. Канада и Соединённое Королевство не придерживаются пункта 18 выше. Согласно их внутреннему законодательству определённые выплаты процентов рассматриваются как распределения и поэтому регулируются Статьёй 10. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

Пункт 2

38. Чили, Венгрия, Израиль, Латвия, Мексика, Португалия, Словацкая Республика и Турция оставляют за собой позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

39. Соединённые Штаты оставляют за собой право взимать свой филиальный налог с процентов, относимых к прибыли компании, относящейся к постоянному представительству, расположенному в Соединённых Штатах. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Соединённые Штаты оставляют за собой право облагать налогом определённые формы условных процентов по ставке, применимой к портфельным дивидендам согласно подпункту b) пункта 2 Статьи 10. Они также оставляют за собой право облагать налогом согласно своему законодательству: 1) форму процентов, представляющую собой «excess inclusion with respect to residual interest in

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

a real estate mortgage investment conduit»; и 2) проценты, уплачиваемые «expatriated entity» связанному лицу в течение периода до десяти лет. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40.1 Эстония, Япония и Латвия оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы по взаимному соглашению определяли порядок применения пункта 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

41. Мексика оставляет за собой право рассматривать в качестве процентов другие виды дохода, такие как доход, полученный по договорам финансового лизинга и факторинга. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) C (11)

42. Бельгия, Канада, Эстония, Ирландия и Латвия оставляют за собой право изменить определение процентов так, чтобы обеспечить отнесение выплат процентов, рассматриваемых как распределения согласно их внутреннему законодательству, к Статье 10. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

43. Канада, Чили и Норвегия оставляют за собой право удалить ссылку на долговые требования, предоставляющие право на участие в прибылях должника. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

44. Чили, Греция и Испания оставляют за собой право расширить определение процентов, включив ссылку на своё внутреннее законодательство в соответствии с определением, содержащимся в Проекте Конвенции 1963 года. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45. Австралия оставляет за собой право расширить определение процентов, включив доход, который согласно её внутреннему законодательству подвергается тому же налоговому режиму, что и доход от ссуженных денег. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45.1 Соединённые Штаты оставляют за собой право изменить определение процентов, чтобы включить весь доход, который подвергается тому же налоговому режиму, что и доход от ссуженных денег согласно законодательству Договаривающегося государства, в котором возникает доход, и уточнить, что доход, регулируемый Статьёй 10, не будет рассматриваться как проценты. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 6

46. Мексика оставляет за собой право включить положение относительно режима процентов, полученных по займам back-to-back, в качестве меры предосторожности против злоупотреблений. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Частично соответствует пунктам 1 и 2 Проекта Конвенции 1963 года.

Пункты 1 и 2 были объединены и изменены при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно были удалены заголовки, непосредственно предшествовавшие пунктам 1 и 2. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункты 1 и 2 и предшествующие заголовки гласили следующее: «A. Определение процентов для целей настоящего Доклада C (11) 1. Под «процентами» обычно понимается вознаграждение за ссуженные деньги, являющееся вознаграждением, относящимся к категории «дохода от движимого капитала» (revenus de capitaux mobiliers). Такое вознаграждение включает, в частности, проценты и всякий иной доход — к которому некоторые налоговые законы приравнивают премии и премии при погашении — от:

— облигаций или долговых обязательств, обеспеченных или не обеспеченных недвижимым имуществом и предоставляющих или не предоставляющих право на участие в прибылях, которые являются обращаемыми ценными бумагами так же, как акции компаний, будучи выпущенными в представление коллективных займов, предлагаемыми публике равными долями и обычно погашаемыми в долгосрочном порядке или путём тиража, и котируемыми на фондовой бирже или способными быть так котируемыми;

— государственных ценных бумаг;

— задолженности или долговых требований любого рода (обеспеченных ипотекой, привилегированных или необеспеченных);

— долговых расписок, депозитов, денежного обеспечения и иных прав, которые могут быть приравнены к долговым требованиям или займам. B. Международное двойное налогообложение процентов

2. В отличие от дивидендов проценты не подвергаются экономическому двойному налогообложению, то есть они не облагаются налогом одновременно у должника и у кредитора. Если договором не предусмотрено иное, уплата налога, взимаемого с процентов, возлагается на получателя. Если случается, что должник обязуется нести любой налог, взимаемый у источника, это равносильно тому, что он согласился уплатить своему кредитору дополнительные проценты, соответствующие такому налогу. С учётом замечаний, сделанных далее (пункт 17), должник тем не менее может отразить уплаченные проценты и любой налог, так понесённый, в общих расходах своего предприятия.»

Пункт 2: Соответствует пункту 3 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 2

Проекта конвенции 1963 года был изменён и включён в пункт 1 (см. историю пункта 1) при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. Одновременно пункт 3 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 2 Модельной

конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 гласил следующее: «3. Но, подобно дивидендам, проценты по облигациям или долговым обязательствам либо по займам обычно облагаются налогом, взимаемым путём удержания у источника при выплате процентов. Этот метод, по сути, обычно применяется по практическим соображениям, поскольку налог, взимаемый у источника, может

составлять аванс налога, подлежащего уплате получателем в отношении его совокупного дохода или прибыли. Если в таком случае получатель является резидентом страны, которая практикует удержание у источника, любое двойное налогообложение, которому он подвергается, устраняется внутренними мерами. Но положение иное, если он является резидентом другой страны: тогда он может быть обложен налогом дважды в отношении процентов — сначала государством источника, а затем государством, резидентом которого он является. Очевидно, что это двойное налоговое бремя может существенно уменьшить проценты по ссуженным деньгам и тем самым затруднить движение капитала и развитие международных инвестиций.»

Пункт 3: Частично соответствует пунктам 14 и 15 Проекта конвенции

1963 года. Пункт 3 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 2 (см. историю пункта 2) при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. Одновременно пункты 14 и 15 Проекта конвенции 1963 года были изменены и включены в пункт 3 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункты 14 и 15 гласили следующее: «14. Обсуждения далее показали, что формула, оставляющая исключительное С (11) налогообложение процентов одному государству — будь то государство резидентства получателя или государство источника, — не могла бы рассчитывать на всеобщее одобрение. Некоторые страны заявили, что они отдают предпочтение налогообложению в государстве резидентства, другие — налогообложению в государстве источника. Ряд стран, которые практикуют налогообложение у источника, сочли, что они смогли бы отказаться от права облагать налогом у источника, если одновременно будут присутствовать определённые условия; но они сразу же дали понять, что не могут быть связаны текстом, который не оставлял бы им никакого усмотрения в этом отношении.

15. Налоговый комитет поэтому был вынужден обратиться к компромиссному решению, сначала установив принцип, согласно которому проценты должны облагаться налогом в государстве резидентства — особенно поскольку это практика в большинстве государств-членов, — но оставив государству источника право взимать налог, если его законы так предусматривают, причём из этого права подразумевается, что государство источника свободно отказаться от всякого налогообложения процентов, выплачиваемых нерезидентам. Осуществление этого права, однако, будет ограничено потолком, который его налог не может превышать, но, само собой разумеется, Договаривающиеся государства могут согласиться принять ещё более низкую ставку налогообложения в государстве источника. Жертва, которую последнее приняло бы в таких условиях, будет уравновешена аналогичной жертвой для государства резидентства, поскольку оно должно будет принять во внимание налог, взимаемый в государстве источника, с тем чтобы предотвратить двойное налогообложение, которому подвергались бы проценты, если бы государство резидентства не наложило на себя никаких ограничений в осуществлении своего права (по этому вопросу см. Статьи 23(A) и 23(B) о методах устранения двойного налогообложения в государстве резидентства получателя дохода).»

Пункт 4: Изменён 23 июля 1992 года путём замены ссылки на пункт 5

Статьи 24 ссылкой на пункт 4 этой Статьи докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 года. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 года пункт 4 гласил следующее: «4. Некоторые страны не допускают вычета уплаченных процентов для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же государства или не подлежит налогообложению в этом государстве.

В противном случае они запрещают вычет. Вопрос о том, должен ли вычет допускаться также в случаях, когда проценты выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого государства, рассматривается в пункте 5 Статьи 24.»

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 17 Проекта конвенции

1963 года. Пункт 4 Проекта конвенции 1963 года был исключён, а

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

пункт 17 был изменён и перенумерован при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года

11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 гласил следующее: «17. Некоторые страны не допускают вычета уплаченных процентов для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же государства или не подлежит налогообложению в этом государстве. В противном случае они запрещают вычет. Налоговый комитет считает желательным, чтобы рассматриваемый вычет допускался также в случаях, когда проценты выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого государства, причём случай мошенничества, разумеется, оговаривается; он считает, что вычет не должен запрещаться лишь потому, что налог, подлежащий уплате получателем таких процентов, снижен в государстве источника во исполнение предлагаемой Статьи. Любой иной порядок действий мог бы свести на нет благоприятные последствия мер, принятых для устранения двойного налогообложения.»

Пункт 4 Проекта конвенции 1963 года и предшествующий заголовок были исключены

при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. C (11) В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 и предшествующий заголовок гласили следующее: «C. Как можно устранить двойное налогообложение процентов?

4. Нет смысла вновь открывать доктринальные споры о соответствующих достоинствах налогообложения процентов в государстве источника или в государстве резидентства получателя в зависимости от того, является ли налог безличным или личным; или рассматривать, не являлось ли бы теоретически идеальным решением предоставление права на налогообложение в качестве привилегии государству резидентства кредитора на том принципе, что движимое имущество тесно связано с личностью его собственника и что налог на доход, который оно производит, должен надлежащим образом нести собственник. По этому вопросу в Лиге Наций были проведены весьма подробные исследования. Они привели к разработке различных, чтобы не сказать противоречащих друг другу, предложений относительно налогообложения процентов.»

Пункт 5: Соответствует пункту 18 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 5

Проекта конвенции 1963 года был исключён, а пункт 18 был изменён и перенумерован как пункт 5 при принятии Советом ОЭСР Модельной конвенции 1977 года 11 апреля 1977 года. Одновременно заголовки, предшествующие пункту 18, были изменены и перемещены вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 18 и предшествующие заголовки гласили следующее: «II. КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ

Пункт 1

18. Настоящий пункт устанавливает принцип, согласно которому проценты, возникающие в Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося

государства, могут облагаться налогом в последнем. При этом он не предусматривает исключительного права на налогообложение в пользу государства резидентства, а просто повторяет правило, вытекающее из общего характера налоговых законов, которые включают право облагать налогом доход такого рода в государстве резидентства получателя.»

Пункт 5 Проекта конвенции 1963 года был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 гласил следующее: «5. Дело в том, что страны, экспортирующие капитал, и страны, в которых он инвестируется, по-видимому, имеют противоположные интересы. Первые, естественно, склонны

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

выступать за то, чтобы доход от экспортированного капитала облагался налогом в государстве резидентства получателя, а вторые — в государстве источника дохода.»

Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Статья касается только процентов, возникающих в Договаривающемся государстве и выплачиваемых резиденту другого Договаривающегося государства. Она, следовательно, не применяется к процентам, возникающим в третьем государстве, или к процентам, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям см. пункты 4–6 Комментария к Статье 21).»

Пункт 6 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 6 Проекта конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 6. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 гласил следующее: C (11) «6. Хотя государство, в котором капитал инвестирован, может иметь право облагать налогом доход, выплачиваемый в виде процентов на капитал, поступающий из другого государства, на том основании, что доход возникает в результате использования такого капитала и имеет свой источник на его территории, было бы чрезмерным для него претендовать на то, что только оно одно имеет право облагать его налогом. Государство, экспортирующее капитал, может не менее обоснованно утверждать, что если выплата процентов на капитал становится возможной благодаря использованию капитала, то она также и прежде всего обусловлена самим существованием капитала, так что оно также вправе призывать владельцев капитала — получателей процентов — участвовать в публичных расходах в силу обладания ими таким доходом.»

Пункт 7: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Пункт 2 оставляет право облагать проценты налогом за государством, в котором возникают проценты; но он ограничивает осуществление этого права, устанавливая потолок для налога, который не может превышать 10 процентов. Эта ставка может рассматриваться как разумный максимум с учётом того, что государство источника уже вправе облагать налогом прибыль или доход, производимые на его территории инвестициями, финансируемыми за счёт заёмного капитала. Договаривающиеся государства могут согласовать в двусторонних переговорах более низкий налог или даже исключительное налогообложение в государстве резидентства бенефициара.»

Пункт 7 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 19 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 7 Проекта конвенции 1963 года был удалён, и

пункт 19 был изменён и перенумерован как пункт 7 при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 18, был перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 19 гласил следующее: «19. Пункт 2 оставляет право облагать проценты налогом за государством, в котором возникают проценты; но он ограничивает осуществление этого права, устанавливая потолок для налога, который не может превышать 10 процентов. Эта ставка может рассматриваться как разумный максимум, если помнить, что государство источника уже вправе облагать налогом прибыль или доход, производимые на его территории инвестициями, финансируемыми за счёт заёмного капитала. Два Договаривающихся государства могут согласовать путём двусторонних переговоров более низкий налог или даже исключительное налогообложение в государстве резидентства получателя (см. по этому вопросу оговорку, заявленную Италией, которая зафиксирована в Разделе III).»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 7 Проекта конвенции 1963 года был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 гласил следующее: «7. Таким образом, ясно, что оба решения — то, которое предоставляло бы исключительное право на налогообложение стране источника процентов, и то, которое оставляло бы его стране резидентства кредитора, — являются слишком жёсткими.»

Пункт 7.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.3: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым C (11) Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 7.4 гласил следующее:

«7.4 Некоторые государства воздерживаются от взимания налога с дохода, получаемого другими государствами и некоторыми из их полностью принадлежащих им образований (например, центральным банком, учреждённым как отдельное образование), по крайней мере в той мере, в какой такой доход получен от деятельности государственного характера. Некоторые государства способны предоставить такое освобождение на основе своего толкования принципа суверенного иммунитета (см. пункты 6.38 и 6.39 Комментария к Статье 1); другие могут делать это на основании положений своего внутреннего законодательства. В своих двусторонних конвенциях многие государства желают подтвердить или уточнить сферу этих освобождений в отношении процентов либо предоставить такое освобождение в случаях, когда оно иначе было бы недоступно. Государства, желающие сделать это, могут поэтому согласиться включить следующую категорию процентов в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника:

а) является этим государством или центральным банком, политико-административным подразделением или органом местной власти этого государства;»

Пункт 7.4 ранее был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7.4 гласил следующее: «7.4 Некоторые государства воздерживаются от взимания налога с дохода, получаемого другими государствами, по крайней мере в той мере, в какой такой доход получен от деятельности государственного характера. В своих двусторонних конвенциях многие государства желают подтвердить или уточнить сферу этого освобождения в отношении процентов. Государства, желающие сделать это, могут поэтому согласиться включить следующую категорию процентов в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника: «a) является этим государством или центральным банком, политико-административным подразделением или органом местной власти этого государства;»»

Пункт 7.4 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.5: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.6: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 7.7: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7.7 гласил следующее: «7.7 Проблема, описанная в пункте 7.1, которая по существу возникает потому, что налогообложение государством источника обычно взимается с валовой суммы процентов и поэтому игнорирует реальную сумму дохода, полученного от сделки, за которую уплачиваются проценты, особенно важна в случае финансовых учреждений. Например, банк обычно финансирует заём, который он предоставляет, средствами, ссуженными ему, и, в частности, средствами, принятыми на депозит. Поскольку государство источника при определении суммы налога, подлежащего уплате с процентов, обычно игнорирует стоимость средств для банка, сумма налога может воспрепятствовать осуществлению сделки, если только эта сумма налога не будет несена должником. По этой причине многие государства предусматривают, что проценты, выплачиваемые финансовому учреждению, такому как банк, будут освобождены от всякого налога у источника. Государства, желающие сделать это, могут согласиться включить следующие проценты в пункт, предусматривающий освобождение определённых процентов от налогообложения в государстве источника:

d) является финансовым учреждением;» C (11)

Пункт 7.7 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.8: Соответствует пункту 14 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 15 июля 2005 г. В указанную дату пункт 14 был изменён и перенумерован как

пункт 7.8, и был добавлен предшествующий заголовок, докладом под названием «The 2005

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Упомянутые только что недостатки возникают в предпринимательской деятельности, в частности при продаже в кредит оборудования, иных коммерческих продажах в кредит и займах, предоставляемых банками. Поставщик в таких случаях очень часто просто перекладывает на покупателя без какой-либо дополнительной наценки цену, которую он сам должен был уплатить банку или агентству экспортного финансирования за финансирование кредита; аналогично банкир обычно финансирует заём, который он предоставляет, средствами, ссуженными его банку, и, в частности, средствами, принятыми им на депозит. Особенно в случае лица, продающего оборудование в кредит, проценты в большей степени являются элементом продажной цены, чем доходом от вложенного капитала.»

Пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и включён в

пункт 3 (см. историю пункта 3), и был добавлен новый пункт 14.

Пункт 7.9: Соответствует пункту 16 Модельной конвенции 1977 года в редакции,

действовавшей до 15 июля 2005 г. В указанную дату пункт 16 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 7.9 докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Что касается, более конкретно, видов продаж в кредит, указанных в подпункте a) текста, предложенного выше, они включают не только продажи комплектных единиц, но также продажи отдельных их компонентов. Кроме того, что касается продаж в кредит видов, указанных в подпунктах a) и b) предложенного текста, несущественно, оговорены ли проценты отдельно и в дополнение к продажной цене или изначально включены в цену, подлежащую уплате взносами.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 16 Проекта конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 16.

В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 гласил следующее: «16. Мнения разделились относительно определения потолка налога, взимаемого в государстве источника. Однако весьма большое большинство высказалось за ставку в 10 процентов. Оговорки, заявленные некоторыми государствами-членами, указаны в Разделе III настоящего комментария.»

Пункт 7.10: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7.11: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7.11 гласил следующее: C (11) «7.11 Если Договаривающиеся

государства не желают полностью освобождать какую-либо или все из вышеуказанных категорий процентов от налогообложения в государстве источника, они могут пожелать применить к ним более низкую ставку налога, чем предусмотренная в пункте 2 (это решение, однако, не представляется весьма практичным в случае процентов, выплачиваемых государством или его политико-административным подразделением или статутным органом). В таком случае пункт 2 мог бы быть сформулирован примерно следующим образом:

2. Однако такие проценты могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на доход от процентов, является резидентом другого Договаривающегося государства, то налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

a) [более низкая ставка налога] процентов от общей суммы процентов в случае процентов, уплаченных [описание соответствующей категории процентов] ...

b) 10 процентов от общей суммы процентов во всех других случаях. Компетентные органы Договаривающихся государств должны по взаимному согласию урегулировать порядок применения этого ограничения. Если Договаривающиеся государства соглашаются освободить от налогообложения некоторые из вышеуказанных категорий процентов, за этим альтернативным положением следовал бы пункт 3, как предложено в пункте 7.2 выше»." Пункт 7.4 был добавлен 15 июля 2005 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 7.12: Соответствует пункту 17 Модельной конвенции 1977 года в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 17 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован в пункт 7.12 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 17 гласил следующее: «17. Договаривающиеся государства могут добавить к категориям процентов, перечисленным в тексте, предложенном в пункте 15 выше, другие категории, в отношении которых взимание налога в государстве источника может показаться им нежелательным. Они также могут согласиться с тем, что исключение права на налогообложение в государстве источника должно быть ограничено определёнными категориями упомянутых процентов». Пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 17 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 4 (см. историю пункта 4), и был добавлен новый пункт 17. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 17 Проекта конвенции 1963 года, был удалён. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок, предшествующий пункту 17, гласил следующее: «F. Возможность вычета процентов для целей налога плательщика» Пункт 8: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Обращается внимание в целом на следующий случай: лицо, имеющее фактическое право на доход от процентов, возникающих в Договаривающемся государстве, является компанией-резидентом другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам-резидентам за пределами этого другого Государства; её практика заключается в нераспределении своей прибыли в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом (частная инвестиционная компания, базовая компания). Может возникнуть вопрос, является ли в случае такой компании оправданным допущение в государстве источника процентов ограничения налога, предусмотренного пунктом 2. Возможно, целесообразно, при проведении двусторонних переговоров, согласовать специальные исключения из правила налогообложения, установленного в данной Статье, с целью определения режима, применимого к таким компаниям»." Пункт 8 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 12 Модельной конвенции 1977 года. В эту дату пункт 8 был перенумерован в пункт 9 (см. историю пункта 9), а пункт 12 был перенумерован в пункт 8 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 12 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 23 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был удалён, а пункт 23 был изменён и перенумерован в пункт 12, когда Модельная конвенция 1977 года была принята

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 23 гласил следующее: «23. Обращается внимание в целом на следующий случай: получатель процентов, возникающих в Договаривающемся государстве, является компанией-резидентом другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам-резидентам за пределами этого другого Государства; её практика заключается в нераспределении своей прибыли в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом («частная инвестиционная компания», «базовая компания»). Может возникнуть вопрос, является ли в случае такой компании оправданным допущение в государстве источника ограничения налога, предусмотренного пунктом 2 Статьи. Возможно, целесообразно, при проведении двусторонних переговоров, согласовать специальные исключения из правила налогообложения, установленного в данной Статье, с целью определения режима, применимого к таким компаниям»." Пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 12 гласил следующее: «12. Наконец, специальный режим применяется к доходу от задолженности, обеспеченной ипотекой недвижимого имущества, налогообложение которого часто резервируется за государством места нахождения заложенного имущества (Нидерланды-Великобритания, 1948, ст. 8; Нидерланды-Швейцария, 1951, ст. 3)»." Пункт 8.1: Перенумерован в пункт 10 (см. историю пункта 10) 15 июля 2005 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 8.2: Перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 11) 15 июля 2005 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 9: Изменён 10 июля 2014 г. путём перемещения последнего предложения в новый пункт 9.1 и изменения слов «ownership» на «owner» и «immediately received by» на «paid direct to» отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Требование о наличии фактического права на доход было введено в пункте 2 статьи 11 для уточнения значения слов «выплаченные резиденту», как они используются в пункте 1 Статьи. Оно чётко указывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение процентного дохода лишь потому, что этот доход был непосредственно получен резидентом Государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» не используется в узком техническом смысле; скорее, его следует понимать в его контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения и избежания от уплаты налогов»." Пункт 9 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 8. 15 июля 2005 г. пункт 9 был перенумерован в пункт 12 (см. историю пункта 12), а пункт 8 был перенумерован в пункт 9 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8 был заменён 28 января 2003 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 8.2 (см. историю пункта 11), и был добавлен новый пункт 8 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 28 января 2003 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Ограничение права на льготы по договору» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). Пункт 9.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Новый пункт 9.1 включил в себя последнее предложение пункта 9 в его редакции до 15 июля 2014 г. (см. историю пункта 9). Пункт 10: Изменён 15 июля 2014 г. путём перемещения последних двух предложений в новый пункт 10.1 и изменения слов «received by» на «paid to» и «immediate» на «direct» отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 10 и его сноска гласили следующее: «10. Устранение или освобождение в отношении элемента дохода предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для полного или частичного избежания двойного

налогообложения, которое иначе возникло бы в результате одновременного налогообложения этого дохода государством резидентства. Если элемент дохода получен резидентом Договаривающегося государства, действующим в качестве агента или номинального держателя, было бы несоответствием объекту и цели Конвенции предоставление государством источника устранения или освобождения лишь по причине статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации квалифицируется как резидент, но потенциальное двойное налогообложение не возникает в результате этого статуса, поскольку получатель не рассматривается как владелец дохода для налоговых целей в государстве резидентства. Было бы также несоответствием объекту и цели Конвенции, если бы государство источника предоставило устранение или освобождение, когда резидент Договаривающегося государства, помимо агентских или номинальных отношений, просто действует как кондуит для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам отчёт Комитета по налоговым вопросам, озаглавленный «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»1, приходит к выводу, что кондуитная компания обычно не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если, будучи формальным владельцем, она, по сути, обладает очень ограниченными полномочиями, которые делают её, в отношении соответствующего дохода, просто фидуциарием или администратором, действующим от имени заинтересованных сторон. 1 Воспроизведено в томе II на странице R(6)-1»." Пункт 19 в редакции до 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 8.1. 15 июля 2005 г. пункт 10 был перенумерован в пункт 13 (см. историю пункта 13), а пункт 8.1 был перенумерован в пункт 10 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 28 января 2003 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Ограничение права на льготы по договору» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). Пункт 10.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 10.1 соответствует последним двум предложениям пункта 10 в их редакции до 15 июля 2014 г. (см. историю пункта 10). Пункт 10.2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10.2 гласил следующее: «10.2 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая в качестве фидуциария или администратора) непосредственный получатель процентов не является «лицом, имеющим фактическое право на доход», поскольку право этого получателя использовать и получать проценты ограничено договорным или юридическим обязательством передать полученный платёж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, но также может быть установлено на основе фактов и обстоятельств, показывающих, что, по существу, получатель явно не имеет права использовать и получать проценты без ограничений, налагаемых договорным или юридическим обязательством передать полученный платёж другому лицу. Этот тип обязательств не будет включать договорные или юридические обязательства, которые не зависят от получения платежа непосредственным получателем, такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое непосредственный получатель имеет в качестве должника или стороны финансовых операций, или типичные обязательства по распределению пенсионных схем и коллективных инвестиционных фондов, имеющих право на льготы по договору в соответствии с принципами пунктов 6.8–6.34 Комментария к Статье 1. Если получатель процентов имеет право использовать и получать проценты без ограничений, налагаемых договорным или юридическим обязательством передать полученный платёж другому лицу, получатель является «лицом, имеющим фактическое право на доход» от этих процентов. Следует также отметить, что Статья 11 относится к лицу, имеющему фактическое право на доход от процентов, в отличие от владельца долгового требования, в отношении которого выплачиваются проценты, что в некоторых случаях может быть иным»." Пункт 10.2 был добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 10.3: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10.3 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

«10.3 Тот факт, что получатель выплаты процентов считается лицом, имеющим фактическое право на доход от этих процентов, не означает, однако, что ограничение налога, предусмотренное пунктом 2, должно быть предоставлено автоматически. Это ограничение налога не должно предоставляться в случаях злоупотребления этим положением (см. также пункт 8 выше). Как поясняется в разделе «Неправомерное использование Конвенции» в Комментарии к Статье 1, существует множество способов решения проблем кондуитных компаний и, в более общем смысле, ситуаций «покупки» договора. Они включают специальные положения по борьбе со злоупотреблениями в договорах, общие правила по борьбе со злоупотреблениями и подходы, основанные на приоритете существа над формой или экономической сущности. Хотя концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» рассматривает некоторые формы уклонения от уплаты налогов (т.е. те, которые связаны с interposed получателя, который обязан передать проценты другому лицу), она не охватывает другие случаи «покупки» договора и, следовательно, не должна рассматриваться как каким-либо образом ограничивающая применение других подходов к решению таких случаев»." Пункт 10.3 был добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 10.4: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 11: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 11 гласил следующее: «11. При соблюдении других условий, установленных Статьёй, ограничение налога в государстве источника остаётся доступным, когда посредник, такой как агент или номинальный держатель, расположенный в Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, находится между бенефициаром и плательщиком, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 и в 2014 годах для уточнения этого момента, что являлось последовательной позицией всех стран-участниц)»." Пункт 11 ранее был изменён 15 июля 2014 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 11 гласил следующее: «11. При соблюдении других условий, установленных Статьёй, ограничение налога в государстве источника остаётся доступным, когда посредник, такой как агент или номинальный держатель, расположенный в Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, находится между бенефициаром и плательщиком, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 году для уточнения этого момента, что являлось последовательной позицией всех стран-участниц). Государства, желающие сделать это более явным, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров»." Пункт 11 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 8.2. 15 июля 2005 г. пункт 11 был перенумерован в пункт 14 (см. историю пункта 14), а пункт 8.2 был перенумерован в пункт 11 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8.2 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 8. 28 января 2003 г. пункт 8 был изменён и перенумерован в пункт 8.2 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Ограничение права на льготы по договору» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 8 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

«8. В соответствии с пунктом 2 ограничение налога в государстве источника недоступно, когда посредник, такой как агент или номинальный держатель, находится между бенефициаром и плательщиком, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства. (Текст Модели был изменён в 1995 году для уточнения этого момента, что являлось последовательной позицией всех стран-участниц.) Государства, желающие сделать это более явным, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров»." Пункт 8 был изменён 21 сентября 1995 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции

1977 года и до 21 сентября 1995 г. пункт 8 гласил следующее: «8. В соответствии с пунктом 2 ограничение налога в государстве источника недоступно, когда посредник, такой как агент или номинальный держатель, находится между бенефициаром и плательщиком, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства. Государства, желающие сделать это более явным, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров»." Пункт 8 Проекта конвенции 1963 года и предшествующий ему заголовок были заменены, когда Модельная конвенция 1977 года была принята 11 апреля 1977 г. В то время пункт 8 и предшествующий ему заголовок были удалены, и был добавлен новый пункт 8. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «D. Решения, принятые в уже заключённых двусторонних конвенциях с целью избежания двойного налогообложения

8. В заключенных между ними Конвенциях страны-члены ОЭСР приняли различные методы во избежание двойного налогообложения процентов.» Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12 гласил следующее: «12. В данном пункте не содержится положений о режиме налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет за этим Государством свободу применять свои собственные законы и, в частности, взимать налог либо путем удержания у источника, либо путем индивидуальной оценки. Процедурные вопросы не рассматриваются в настоящей Статье. Каждое Государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством (см., однако, пункт 26.2 Комментария к Статье 1). Конкретные вопросы возникают в случае треугольных ситуаций (см. пункт 71 Комментария к Статье 24).» Пункт 12 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 9. В эту дату пункт 12 был перенумерован в пункт 8 (см. историю пункта 8), а пункт 9 был перенумерован в пункт 12 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 9 был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 9 гласил следующее: «9. В данном пункте не содержится положений о режиме налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет за этим Государством свободу применять свои собственные законы и, в частности, взимать налог либо путем удержания у источника, либо путем индивидуальной оценки. Процедурные вопросы не рассматриваются в настоящей Статье. Каждое Государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Конкретные вопросы возникают в случае треугольных ситуаций (см. пункт 53 Комментария к Статье 24).»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 9 был ранее изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого доклада под названием «Треугольные ситуации» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 гласил следующее: «9. В данном пункте не содержится положений о режиме налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет за этим Государством свободу применять свои собственные законы и, в частности, взимать налог либо путем удержания у источника, либо путем индивидуальной оценки.» Пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 20 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был удален, а пункт 20 был перенумерован в пункт 9, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Пункт 2 Статьи не содержит положений о режиме налогообложения в государстве источника. Поэтому он оставляет за этим Государством свободу применять свой собственный закон и, в С (11) частности, взимать налог либо путем удержания у источника, либо путем индивидуальной оценки.» Пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Иногда налогообложение полностью закрепляется за государством

источника (см. Конвенцию, заключенную в 1957 г. между Италией и Нидерландами, Статья 8) или за государством резидентства получателя (см. Дания-Нидерланды 1957, Статья 10; Франция-Норвегия, 1953, Статья 9; Дания-Франция, 1957, Статьи 8 и 9; Франция-Нидерланды, 1949, и Дополнительное соглашение 1952, Статьи 8 и 9; Франция-Швеция, 1936, и Дополнительное соглашение 1950, Статьи 8 и 9; Нидерланды-Швеция, 1952, Статья 10).» Пункт 13: Соответствует пункту 10 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 13 был удален, а пункт 10 был перенумерован в пункт 13 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 21 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 10. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 21 гласил следующее: «21. В нем не указывается, должно ли устранение (relief) в государстве источника зависеть от обложения процентов налогом в государстве резидентства. Уже было заявлено, что налогообложение в государстве резидентства является общим правилом. Однако ничто не препятствует дополнению формулы, предложенной в пункте 2, в этом отношении посредством двусторонних переговоров.» Пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Иногда налогообложение распределяется между государством резидентства получателя и государством источника (см. Дания-Швейцария, 1957, Статьи 2 и 9; Норвегия-Швейцария, 1956, Статьи 2 и 9; Франция-Швейцария 1953, Статья 10; Соединенные Штаты-

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Франция, 1956, Статья 6 A (новая) Конвенции 1939 г., и Статья 14; Франция-Германия, 1959, Статья 10, пункт 1).» Пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. был удален 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Следует, однако, отметить, что принятое решение, учитывая совокупный эффект права облагать налогом, предоставленного государству источника, и зачета, подлежащего предоставлению в отношении налога, взимаемого там, против налога, подлежащего уплате в государстве резидентства, может в некоторых случаях привести к сохранению частичного двойного налогообложения и повлечь за собой неблагоприятные экономические последствия. Фактически, когда бенефициар процентов сам вынужден был заимствовать средства для финансирования операции, приносящей ему проценты, прибыль, которую он получит в виде процентов, будет значительно меньше номинальной суммы процентов, которые он получает; если проценты, которые он платит, и те, которые он получает, балансируют, прибыли не будет вовсе. В таком случае зачет, подлежащий предоставлению в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B, создает сложную, а иногда и неразрешимую проблему ввиду того факта, что налог, взимаемый в государстве возникновения процентов, рассчитывается на их валовую сумму, тогда как те же проценты отражаются в финансовых результатах бенефициара только в их чистой сумме. Результатом этого является то, что часть или иногда даже вся сумма налога, взимаемого в государстве возникновения процентов, не может быть зачтена в качестве кредита в государстве резидентства бенефициара и, таким образом, представляет собой избыточное начисление для бенефициара, который в этой степени страдает от двойного налогообложения. Более того, последний, чтобы избежать только что упомянутого недостатка, будет склонен увеличить ставку процентов, которые он взимает со своего должника, чье финансовое бремя тогда увеличится в соответствующей степени. Таким образом, в некоторых случаях практика налогообложения у источника может представлять собой препятствие для международной торговли. Кроме того, если плательщиком процентов оказывается само Государство, учреждение государственного сектора или предприятие, гарантированное Государством, конечным результатом вполне может быть то, что налог, взимаемый у источника, фактически ложится на Казначейство государства должника, которое, таким образом, не получает никакой реальной выгоды от собственного налогообложения.» C (11) Пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. и предшествующий заголовок были заменены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята 11

апреля 1977 г. В то время пункт 13 и предшествующий заголовок были удалены, а новый пункт 13 был добавлен. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 13 и предшествующий заголовок гласили следующее: «E. Решение, принятое Фискальным комитетом ОЭСР

13. Обсуждения Фискального комитета прежде всего показали, что все государства-члены ОЭСР облагают налогом проценты, возникающие за рубежом, у своих резидентов, две трети из них облагают налогом проценты, возникающие на их территории, у нерезидентов, а одна треть вообще не облагает проценты налогом у источника.»

Пункт 14: Соответствует пункту 11 в редакции, действовавшей до 15 июля 2005 г. В указанную

дату пункт 14 был изменён и перенумерован как пункт 7.8 (см. историю пункта 7.8), а пункт 11 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как

пункт 14 докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 11 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 22 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был исключён, а

пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 11 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Кроме того, Статья не содержит положений о какой-либо обязанности Государства резидентства Получателя учитывать налог в Государстве источника процентов. Этот вопрос регулируется статьями 23(A) и 23(B) о методе устранения двойного налогообложения в первом из указанных Государств.»

Пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был исключён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. В иных случаях налог в Государстве источника взимается по обычной ставке, и за него предоставляется кредит (зачет) в счёт налога, подлежащего уплате в Государстве резидентства получателя (см. Бельгия–Франция, 1931, ст. 6; Италия–Швеция, 1956, ст. 9).»

Пункт 15: Исключён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

C (11) Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Если два Договаривающихся государства в целях устранения всех рисков двойного налогообложения пожелают избежать взимания налога в Государстве источника с процентов, возникающих по вышеупомянутым категориям задолженностей, их общее намерение может быть выражено дополнительным пунктом, который следовал бы за пунктом 2 Статьи и мог бы быть сформулирован в следующих выражениях: «3. Несмотря на положения пункта 2, любые такие проценты, как упомянуты в пункте 1, облагаются налогом только в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, если такой получатель является лицом, имеющим фактическое право на проценты, и если такие проценты выплачиваются:

а) в связи с продажей в кредит любого промышленного, торгового или научного оборудования,

b) в связи с продажей в кредит любого товара одним предприятием другому предприятию, или

c) по любому займу любого рода, предоставленному банком.»»

Пункт 15 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 15 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и включён в

пункт 3 (см. историю пункта 3), и был добавлен новый пункт 15.

Пункт 16: Изменён и перенумерован как пункт 7.9 (см. историю

пункта 7.9) 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 17: Изменён и перенумерован как пункт 7.12 (см. историю

пункта 7.12) 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 18: Изменён 23 июля 1992 г. путём исключения шестого предложения и путём переноса

седьмого и последующих предложений в новый пункт 20 (см. историю пункта 20) докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Пункт 3 уточняет значение, которое следует придавать термину «проценты» для применения режима налогообложения, определённого данной Статьей. Этот термин обозначает, как правило, доход от долговых требований любого рода, обеспеченных или не обеспеченных ипотекой, а также дающих или не дающих право на участие в прибыли.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Термин «долговые требования любого рода» очевидно включает денежные вклады и обеспечение в форме денег, а также государственные ценные бумаги, облигации и долговые расписки, хотя три последних специально упомянуты из-за их важности и определённых особенностей, которые они могут представлять. С одной стороны, признаётся, что проценты по ипотеке относятся к категории доходов от движимого капитала («revenus de capitaux mobiliers»), хотя некоторые страны приравнивают их к доходам от недвижимого имущества. С другой стороны, долговые требования, и в частности облигации и долговые расписки, дающие право на участие в прибыли должника, тем не менее рассматриваются как займы, если контракт по своему общему характеру чётко свидетельствует о займе под проценты. В противном случае, когда участие в прибыли основано на предоставлении средств, которое подвержено рискам предпринимательской деятельности предприятия, операция не носит характера займа и

статья 11 не применяется. Что касается, в частности, государственных ценных бумаг,

а также облигаций и долговых расписок, текст уточняет, что премии или призы, относящиеся к ним, составляют проценты. В общем, то, что составляет проценты, приносимые долговой ценной бумагой, и может надлежащим образом облагаться налогом как таковое в Государстве источника, — это всё, что учреждение, выпустившее заём, выплачивает сверх суммы, уплаченной С (11) подписчиком, то есть начисленные проценты плюс любая премия, выплаченная при погашении или выпуске. Отсюда следует, что когда облигация или долговая расписка была выпущена с премией, избыток суммы, уплаченной подписчиком, над суммой, возвращённой ему,

может составлять отрицательные проценты, которые должны быть вычтены из процентов, подлежащих налогообложению. С другой стороны, любая прибыль или убыток, которые держатель такой ценной бумаги реализует путём её продажи другому лицу, не входят в понятие процентов. Такая прибыль или убыток может, в зависимости от случая, составлять либо прибыль или убыток от предпринимательской деятельности, либо прирост или убыток капитала, либо доход, подпадающий под статью 21.»

Пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 24 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 18 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5), и предшествующий заголовок был перенесён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 18 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок перенесён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 24 имел следующую редакцию:

«24. Настоящий пункт уточняет значение, которое следует придавать термину «проценты» для применения режима налогообложения, определённого данной Статьей. В частности, этот термин обозначает доход от облигаций или долговых расписок, обеспеченных или не обеспеченных ипотекой, а также дающих или не дающих право на участие в прибыли, и долговых требований всех видов, включая ипотеки. Облигации или долговые расписки, участвующие в прибыли, тем не менее рассматриваются как долговые ценные бумаги, если договор выпуска по своему общему характеру свидетельствует о займе под проценты. Также признаётся, что проценты по ипотеке относятся к категории доходов от движимого капитала («revenus de capitaux mobiliers»), хотя некоторые страны приравнивают их к доходам от недвижимого капитала.»

Пункт 19: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 19 Модельной конвенции

1977 г. был перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21) и был добавлен новый

пункт 19, докладом под названием «The Revision of the Model

Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 59 и 60 и подпункта 85 b) предыдущего доклада под названием «Thin Capitalisation» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 20: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Что касается, в частности, государственных ценных бумаг, а также облигаций и долговых расписок, текст уточняет, что премии или призы, относящиеся к ним, составляют проценты. В общем, то, что составляет проценты, приносимые долговой ценной бумагой, и может надлежащим образом облагаться налогом как таковое в Государстве источника, — это всё, что учреждение, выпустившее заём, выплачивает сверх суммы, уплаченной подписчиком, то есть начисленные проценты плюс любая премия, выплаченная при погашении или при выпуске. Отсюда следует, что когда облигация или долговая расписка была выпущена с премией, избыток суммы, уплаченной подписчиком, над суммой, возвращённой ему, может составлять отрицательные проценты, которые должны быть вычтены из процентов, подлежащих налогообложению. С другой стороны, любая прибыль или убыток, которые держатель такой ценной бумаги реализует путём её продажи другому лицу, не входят в понятие процентов. Такая прибыль или убыток может, в зависимости от случая, составлять либо прибыль или убыток от предпринимательской деятельности, либо прирост или убыток капитала, либо доход, подпадающий под статью 21.» C (11) Пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован как пункт 22 (см.

историю пункта 22) и был добавлен новый пункт 20, который содержит текст той части пункта 18 Модельной конвенции 1977 г., которая следовала за шестым предложением оного (см. историю пункта 18), докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 21: Соответствует пункту 19 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), а пункт 19 был перенумерован как пункт 21 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 7 (см. историю пункта 7), предшествующий заголовок был перенесён вместе с ним, и

был добавлен новый пункт 19.

Пункт 21.1: Добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 22: Соответствует пункту 20 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24), заголовок, предшествовавший пункту 22, был перенесён вместе с ним, а пункт 20 был перенумерован как пункт 22 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 9 (см. историю пункта 12), и был добавлен новый пункт 20.

Пункт 23: Соответствует пункту 21 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25), а пункт 21 был перенумерован как пункт 23 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 26 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 10 (см. историю пункта 11) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 26 имел следующую редакцию: «26. Наконец, возник вопрос о том, следует ли приравнивать аннуитеты к процентам; было решено, что не следует. С одной стороны, аннуитеты, предоставленные в связи с прошлой трудовой деятельностью, упоминаются в статье 18 и подпадают под правила, регулирующие пенсии. С другой стороны, хотя это и правда, что платежи по приобретённым аннуитетам включают процентный элемент на капитал приобретения, а также возврат капитала, такие платежи, таким образом, составляя «fruits civils» («гражданские плоды»), которые начисляются изо дня в день, многим странам было бы трудно провести различие между элементом, представляющим доход от капитала, и элементом, представляющим возврат капитала, чтобы просто облагать налогом элемент дохода С (11) в той же категории, что и доход от движимого капитала. Налоговое законодательство часто содержит специальные положения, классифицирующие аннуитеты в категории окладов, заработной платы и пенсий, и облагающие их налогом соответствующим образом.»

Пункт 24: Соответствует пункту 22 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 26), а заголовок, предшествовавший пункту 24, был перенесён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время

пункт 22 был перенумерован как пункт 24, а заголовок, предшествовавший

пункту 22, был перенесён вместе с ним.

Пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 27 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 11 (см. историю пункта 12) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 22 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перенесён

вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 27 имел следующую редакцию: «27. Некоторые государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других государств, выходят за рамки договорённости, заключённой для предотвращения их налогообложения как в Государстве источника, так и в Государстве резидентства получателя, когда получатель имеет постоянное представительство в первом Государстве. Пункт 4 Статьи не основан на такой концепции, которую иногда называют «силой притяжения постоянного представительства». Он не предписывает, что проценты, возникающие у резидента Договаривающегося государства из источника, расположенного на территории другого Государства, должны, по некоему юридическому предположению или даже фикции, быть связаны с постоянным представительством, которое этот резидент может иметь в последнем Государстве,

таким образом, чтобы указанное Государство не было обязано ограничивать своё налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что в Государстве источника проценты облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего там получателю, являющемуся резидентом другого Государства, если они выплачиваются в отношении долговых требований, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом

в этом случае пункт 4 освобождает государство источника процентов от любого ограничения

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

согласно Статье. Приведенные выше пояснения соответствуют пояснениям, содержащимся в Комментарии к Статье 7, касающимся налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности». Пункт 25: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Предполагалось, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи займов в постоянные представительства, созданные исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим для дохода в виде процентов. Помимо того факта, что такие злоупотребляющие транзакции могут повлечь за собой применение внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями, необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство только в том случае, если в нем осуществляется предпринимательская деятельность, и, как объясняется ниже, что требование о том, чтобы долговое требование было «фактически связано» с таким местоположением, подразумевает нечто большее, чем простое отражение долгового требования в бухгалтерских книгах постоянного представительства для целей бухгалтерского учета». Пункт 25 был ранее изменён 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Предполагалось, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи займов в постоянные представительства, созданные исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим для дохода в виде процентов. Помимо того факта, что такие злоупотребляющие транзакции могут повлечь за собой применение внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями, необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство только в том случае, если в нем осуществляется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы долговое требование было «фактически связано» с таким местоположением, требует, чтобы долговое требование было подлинно связано с этой предпринимательской деятельностью». Пункт 25 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основании другого доклада, озаглавленного «Вопросы, возникающие в соответствии со Статьей 5 (Постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). Пункт 25 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удален докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основании Приложения к другому докладу, озаглавленному «Вопросы, касающиеся Статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Изложенные выше правила также применяются, если получатель процентов имеет в другом Договаривающемся государстве, для целей выполнения любого из видов независимых личных услуг, упомянутых в Статье 14, постоянную базу, с которой фактически связано долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты». Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 25 был перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 27), а пункт 23 был перенумерован как пункт 25 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 23 проекта Конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 23 проекта Конвенции

1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 8), и был добавлен новый пункт 23.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 25.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 25.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 26: Изменён 21 сентября 1995 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Этот пункт устанавливает принцип, согласно которому государством источника процентов является государство, резидентом которого является плательщик процентов, который, кроме того, может быть самим этим государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти. Однако он предусматривает исключение из этого правила в случае процентных займов, которые имеют очевидную экономическую связь с постоянным представительством, принадлежащим в другом Договаривающемся государстве плательщику процентов. Если заем был заключен для нужд этого представительства и проценты оплачиваются последним, пункт определяет, что источник процентов находится в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство, оставляя в стороне место резидентства владельца постоянного представительства, даже если он является резидентом третьего государства». Пункт 26 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 28), пункт 24 был перенумерован как пункт 26, и заголовок, предшествующий пункту 24, был перемещен вместе с ним докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 28 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 24 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 28 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 24 Модельной конвенции 1977 г., и предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 28 гласил следующее: «28. Этот пункт устанавливает принцип, согласно которому государством источника процентов является государство, в котором резидентствует плательщик процентов, который, кроме того, может быть самим этим государством или одним из его политических подразделений. Однако он предусматривает исключение из этого правила в случае процентных займов, которые имеют очевидную экономическую связь с постоянным представительством, принадлежащим в другом Договаривающемся государстве плательщику процентов. Если заем был заключен для нужд этого представительства и проценты оплачиваются последним, пункт определяет, что источник процентов находится в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство, оставляя в стороне место резидентства владельца постоянного представительства, даже если он резидентствует в третьем государстве». Пункт 27: Соответствует пункту 25 Модельной конвенции 1977 г. в редакции до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 29 (см. историю пункта 29), а пункт 25 был перенумерован как пункт 27 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 25 проекта Конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята 11 апреля 1977 г. В то время пункт 25 был удален, и был добавлен новый пункт 25. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 25 гласил следующее: «25. В любом случае Статья не содержит полного и исчерпывающего перечня различных видов процентов. Такой перечень может не полностью соответствовать законодательству различных государств, которые могут отличаться друг от друга в толковании понятия процентов. Поэтому представляется

предпочтительным включить в общую формулировку весь доход, который в соответствии с этими законами приравнивается к вознаграждению за предоставленные в долг деньги. Это относится, в частности, к процентам, полученным от денежных депозитов и залогов в денежной форме». Пункт 28: Соответствует пункту 26 Модельной конвенции 1977 г. в редакции до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 30 (см. историю пункта 30), а пункт 26 был перенумерован как пункт 28 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 29 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 26 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 23), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 29 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Пункт 5 не предусматривает решения для случая, который он исключает из своих положений, когда как получатель, так и плательщик действительно являются резидентами Договаривающихся государств, но заем был взят для нужд постоянного представительства, принадлежащего плательщику в третьем государстве, и проценты оплачиваются этим представительством. Таким образом, в том виде, в каком пункт 5 Статьи существует в настоящее время, в таком случае будет применяться только его первое предложение. Проценты будут считаться возникающими в Договаривающемся государстве, где резидентствует плательщик, а не в третьем государстве, на территории которого расположено постоянное представительство, для счета которого был оформлен заем и которым проценты подлежат уплате. Таким образом, проценты будут облагаться налогом как в Договаривающемся государстве, где резидентствует плательщик, так и в Договаривающемся государстве, где резидентствует получатель. Но, хотя двойное налогообложение будет устранено между этими двумя государствами посредством договоренностей, предусмотренных в Статье, оно не будет устранено между ними и третьим государством, если последнее облагает налогом проценты по займу у источника, когда они оплачиваются постоянным представительством на его территории». Пункт 29: Изменён 21 ноября 2017 г. путем добавления перекрестных ссылок в конце пункта докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Было решено не рассматривать этот случай в Конвенции. Договаривающееся государство резидентства плательщика, следовательно, не должно отказываться от своего налога у источника в пользу третьего государства, в котором расположено постоянное представительство, для счета которого был оформлен заем и которым проценты оплачиваются. Если бы это было не так, и третье государство не облагало бы налогом проценты, оплачиваемые постоянным представительством, у источника, могли бы возникнуть попытки избежать налогообложения у источника в Договаривающемся государстве путем использования постоянного представительства, расположенного в таком третьем государстве. Государства, для которых это не является проблемой и которые желают решить вопрос, описанный в пункте выше, могут сделать это, договорившись использовать в своей двусторонней конвенции альтернативную формулировку пункта 5, предложенную в пункте 30 ниже. Риск двойного налогообложения, только что упомянутый, также может быть устранен посредством многосторонней конвенции. Кроме того, если в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

случае, описанном в пункте 28, государство резидентства плательщика и третье государство, в котором расположено постоянное представительство, для счета которого оформлен заем и которым проценты оплачиваются, совместно заявляют право на налогообложение процентов у источника, ничто не помешает этим двум государствам совместно с, где это уместно, государством резидентства получателя, согласовывать меры для устранения двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате таких требований, используя, при необходимости, процедуру взаимного согласования (как предусмотрено в пункте 3 Статьи 25)». Пункт 29 был ранее изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Однако не было сочтено возможным ссылаться на такой случай в двусторонней конвенции и предусматривать для него решение,

состоящее, например, в обязательстве Договаривающегося государства резидентства плательщика отказаться от своего налога у источника в пользу третьего государства, в котором расположено постоянное представительство, для счета которого был оформлен заем и которым проценты оплачиваются. Риск двойного налогообложения, только что упомянутый, может быть полностью устранен только посредством двусторонней конвенции, содержащей аналогичное положение пункту 5, между Договаривающимся государством, резидентом которого является плательщик процентов, и третьим государством, в котором расположено постоянное представительство, выплачивающее проценты, или посредством многосторонней конвенции, содержащей такое положение». Пункт 29 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 27 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 29 был изменён и перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 31), а пункт 27 был перенумерован как пункт 29 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 30 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 27 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 24), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 30 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Однако не было сочтено возможным ссылаться на такой случай в двусторонней Конвенции и предусматривать для него решение, состоящее, например, в обязательстве Договаривающегося государства резидентства плательщика отказаться от своего налога у источника в пользу третьего государства, в котором расположено постоянное представительство, для счета которого был оформлен заем и которым проценты оплачиваются. Риск двойного налогообложения, только что упомянутый, может быть полностью устранен только посредством двусторонней Конвенции, содержащей аналогичное положение пункту 5 предложенной Статьи, между Договаривающимся государством, где резидентствует плательщик процентов, и третьим государством, в котором расположено постоянное представительство, выплачивающее проценты, или посредством многосторонней Конвенции, содержащей такое положение». Пункт 30: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Кроме того, в случае, не урегулированном в пункте 5, когда любое из двух Договаривающихся государств является государством резидентства плательщика, а третье государство, в котором расположено постоянное представительство, для счета которого оформлен заем и которым проценты оплачиваются, совместно заявляют право на налогообложение

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

процентов у источника, ничто не помешает этим двум государствам совместно с, где это уместно, государством резидентства получателя согласовывать меры для устранения двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате таких требований. Надлежащим средством, следует повторить, было бы заключение между этими различными государствами двусторонних конвенций или многосторонней конвенции, содержащих положение, аналогичное пункту 5. Другим решением было бы для двух Договаривающихся государств сформулировать второе предложение пункта 5 следующим образом:

«Однако, если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Государстве, ином чем то, резидентом которого оно является, постоянное представительство (ПП), в связи с которым возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты оплачиваются таким постоянным представительством (ПП), то такие проценты считаются возникающими в Государстве, в котором находится постоянное представительство (ПП)». Пункт 30 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путем удаления слов «или постоянной базы» и «или постоянную базу» согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., C (11) на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 30 имел следующую редакцию: «30. Более того, в случае — не

урегулированном в пункте 5 — когда любое из двух Договаривающихся государств является государством резидентства плательщика, а третье Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), за счет которого получен заем и которым оплачиваются проценты, совместно заявляют право на налогообложение процентов у источника, ничто не будет препятствовать этим двум Государствам совместно с, где это уместно, Государством резидентства получателя дохода согласовывать меры по избежанию двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате таких требований. Надлежащим средством, следует еще раз подчеркнуть, было бы заключение между этими различными Государствами двусторонних конвенций или многосторонней конвенции, содержащих положение, аналогичное положению пункта 5. Другим решением было бы для двух Договаривающихся государств сформулировать второе предложение пункта 5 следующим образом: «Однако, если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Государстве, ином чем то, резидентом которого оно является, постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, в связи с которым возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты оплачиваются таким постоянным представительством (ПП) или постоянной базой, то такие проценты считаются возникающими в Государстве, в котором находится постоянное представительство (ПП) или постоянная база»». Пункт 30 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 28 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 32), предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, а пункт 28 был перенумерован как пункт 30 согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 31 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 28 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 26), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 31 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 31 имел следующую редакцию: «31. Более того, в случае — не урегулированном в пункте 5 Статьи — когда любое из двух Договаривающихся государств является государством резидентства плательщика, а третье Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), за счет которого получен заем и которым оплачиваются проценты, совместно заявляют право на налогообложение процентов у источника, ничто не будет препятствовать этим двум Государствам — совместно с, где это уместно, Государством резидентства получателя дохода — согласовывать меры по избежанию двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате таких требований. Надлежащим средством, следует еще раз подчеркнуть, было бы заключение между этими различными Государствами двусторонних Конвенций или многосторонней Конвенции, содержащих положение, аналогичное положению пункта 5 Статьи». Пункт 31: Соответствует пункту 29 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В этот день пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 33) согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время пункт 29 был перенумерован как пункт 31 и изменён путем замены содержащейся в нем ссылки на пункты 26–28 ссылкой на пункты 28–30. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 29 имел следующую редакцию: «29. Если два Договаривающихся государства в двусторонних переговорах (bilateral negotiations) соглашаются зарезервировать за Государством, где резидент получатель дохода, исключительное право на налогообложение такого дохода, то ipso facto (в силу самого факта) нет смысла включать в конвенцию, которая определяет их отношения, положение пункта 5, которое определяет Государство источника такого дохода. Но также очевидно, что двойное налогообложение не будет полностью избегнуто в таком случае, если плательщик процентов владел в третьем Государстве, которое взимало свой налог у источника на проценты, постоянным представительством (ПП), за счет которого был получен заем и которым были оплачены причитающиеся по нему проценты. В этом случае ситуация была бы такой же, как и предусмотренная в пунктах 26–28 выше». Пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 32 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 29

проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 28), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 32 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 32 имел следующую редакцию: «32. Само собой разумеется, что если два Договаривающихся государства в двусторонних переговорах (bilateral negotiations) соглашаются зарезервировать за Государством, где резидент получатель дохода, исключительное право на налогообложение такого дохода, то ipso facto нет смысла включать в Конвенцию, которая определяет их отношения, то положение пункта 5 Статьи, которое определяет Государство источника такого дохода. Но также очевидно, что двойное налогообложение не будет полностью избегнуто в таком случае, если плательщик процентов владел в третьем Государстве, которое взимало свой налог у источника на проценты, постоянным представительством (ПП), за счет которого был получен заем и которым были оплачены причитающиеся по ним проценты. В этом случае ситуация была бы такой же, как и предусмотренная в пунктах 29–31 выше». Пункт 32: Соответствует пункту 30 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В этот день пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 34), пункт 30 был перенумерован как пункт 32, и заголовок, предшествующий пункту 30, был перемещен

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

вместе с ним согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 33 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 30 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 29), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 33 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 30 Модельной конвенции 1977 г., и предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 33 имел следующую редакцию: «33. Цель настоящего пункта заключается в ограничении действия положений, касающихся налогообложения процентов, в случаях, когда в силу особых взаимоотношений между плательщиком и получателем или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма уплаченных процентов превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и получателем, если бы они договорились на условиях «вытянутой руки» (at arm’s length). Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к этой последней указанной сумме, а избыточная часть процентов остается подлежащей налогообложению в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств, с учетом других положений Конвенции». Пункт 33: Соответствует пункту 31 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В этот день пункт 33 был изменён и перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35), а пункт 31 был перенумерован как пункт 33 и изменён путем замены слов «между ними обоими и каким-либо другим лицом» на слова «между любым из них и каким-либо другим лицом» в конце первого предложения согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 31 имел следующую редакцию: «31. Из текста ясно, что для применения этого положения проценты, признанные избыточными, должны быть обусловлены особыми взаимоотношениями между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между любым из них и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда проценты выплачиваются физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или которое прямо или косвенно контролируется им, или подчинено группе, имеющей с ним общие интересы. Эти примеры, более того, аналогичны или схожи со случаями, предусмотренными Статьей 9». Пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 34 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 31 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 30), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 34 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 34 имел следующую редакцию: «34. Из текста ясно, что для

применения этого положения проценты, признанные избыточными, должны быть обусловлены особыми взаимоотношениями между плательщиком и получателем или между любым из них и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда проценты выплачиваются физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или которое прямо или косвенно контролируется им, или подчинено группе, имеющей с ним общие интересы. Эти примеры, более того, аналогичны или схожи со случаями, предусмотренными Статьей 9 о налогообложении ассоциированных предприятий».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 34: Соответствует пункту 32 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В этот день пункт 34 был перенумерован как пункт 36 (см. историю пункта 36), а пункт 32 был перенумерован как пункт 34 согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 35 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 32 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 29 (см. историю пункта 31), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 35 проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован как пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 35: Изменён 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 35 имел следующую редакцию: «35. Что касается режима налогообложения, применяемого к избыточной части процентов, то точный характер такого превышения необходимо будет установить в соответствии с обстоятельствами каждого конкретного случая, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции. Настоящий пункт допускает только корректировку ставки, по которой начисляются проценты, а не переквалификацию займа таким образом, чтобы придать ему характер взноса в акционерный капитал. Чтобы такая корректировка была возможна в соответствии с пунктом 6 Статьи 11, необходимо было бы заменить фразу «с учетом долгового требования, за которое они выплачиваются» другими словами. Тем не менее, настоящий пункт может затрагивать не только получателя, но и плательщика избыточных процентов, и если законодательство Государства источника позволяет, сумма превышения может быть не разрешена к вычету (disallowed as a deduction) с учетом других применимых положений Конвенции. Если у двух Договаривающихся государств возникнут трудности в определении других положений Конвенции, применимых, по мере необходимости, к избыточной части процентов, ничто не будет препятствовать им вносить дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 6, при условии, что они не изменяют его общий смысл». Пункт 35 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 33 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 35 был изменён и перенумерован как пункт 37 (см. историю пункта 37), предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, а пункт 33 был изменён и перенумерован согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 61 и 62 предыдущего доклада под названием «Недостаточная капитализация» (Thin Capitalisation) (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 33 имел следующую редакцию: «33. Что касается режима налогообложения, применяемого к избыточной части процентов, то точный характер такого превышения необходимо будет установить в соответствии с обстоятельствами каждого конкретного случая, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции. Если у двух Договаривающихся государств возникнут трудности в определении других положений Конвенции, применимых, по мере необходимости, к избыточной части процентов, ничто не будет препятствовать им вносить дополнительные уточнения в последнее предложение пункта 6, при условии, что они не изменяют его общий смысл». Пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 36 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 33 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 30 (см. историю пункта 32), а предшествующий заголовок

был перемещен вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 36 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 36 имел следующую редакцию: «36. Что касается режима налогообложения, применяемого к избыточной части процентов, то точный характер такого превышения необходимо будет установить в соответствии с обстоятельствами каждого конкретного случая, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции для избежания двойного налогообложения». Пункт 36: Соответствует пункту 34 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В этот день пункт 36 был удален, а пункт 34 был перенумерован как пункт 36 согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной

Convention», принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 34 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 37 Проекта

С (11) конвенции 1963 года. Пункт 34 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 33), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим,

пункт 37 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 34

Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года, пункт 37 гласил следующее: «37. Само собой разумеется, что если принципы и нормы их соответствующего законодательства обязывают два Договаривающихся государства применять различные статьи Конвенции с целью налогообложения излишка, будет необходимо прибегнуть к процедуре взаимного согласования (MAP), предусмотренной Конвенцией, для разрешения возникших трудностей.» В Модельной конвенции 1977 года и до её удаления 23 июля 1992 г., пункт 36 гласил следующее: «36. Соединённые Штаты отмечают, что Статья не ограничивает налогообложение внутренним законодательством процентов, не относящихся к постоянному представительству (ПП) Соединённых Штатов, в случаях, когда 50 или более процентов валового дохода плательщика-нерезидента фактически связаны с торговлей или предпринимательской деятельностью в Соединённых Штатах. Соединённые Штаты готовы в соответствующих ситуациях ограничивать такое налогообложение, внося надлежащие изменения в текст Статьи.»

Пункт 36 был ранее заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 36 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 35), и был добавлен новый

пункт 36.

Пункт 37: Соответствует пункту 35 Модельной конвенции 1977 года в его редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 37 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 38), а заголовки, предшествующие пункту 37, были перемещены вместе с ним отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно с этим, пункт 35 был изменён и перенумерован как пункт 37, а заголовок, предшествующий пункту 37, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г., пункт 35 гласил следующее: «35. Соединённое Королевство не присоединяется к пункту 18 выше. Согласно законодательству Соединённого Королевства, определённые процентные платежи рассматриваются как распределение прибыли и, следовательно, регулируются статьей 10.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 35 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция

1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 35 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 34), и был добавлен новый пункт 35 вместе с предшествующим ему заголовком.

Пункт 38: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии в список стран,

делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятого Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Чили, Венгрия, Израиль, Мексика, Португалия, Словацкая Республика и Турция сохраняют свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 6 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Израиля в список

стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятого Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Чили, Венгрия, Мексика, Португалия, Словацкая Республика и Турция сохраняют C (11) свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 38 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в список стран,

делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятого Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Венгрия, Мексика, Португалия, Словацкая Республика и Турция сохраняют свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 38 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Словацкой

Республики в список стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятого Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Венгрия, Мексика, Португалия и Турция сохраняют свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 38 был ранее изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Венгрии в список

стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятого Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Мексика, Португалия и Турция сохраняют свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 38 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики и

Турции в качестве стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятого Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Португалия сохраняет свою позицию в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

Пункт 38 соответствовал пункту 37 Модельной конвенции 1977 года.

23 июля 1992 г. пункт 38 Модельной конвенции 1977 года был удалён, пункт 37 был изменён и перенумерован как пункт 38, а заголовки, предшествующие пункту 37, были перемещены вместе с ним отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Бельгия, Португалия и Испания сохраняют свою позицию в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 37 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция

1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 37 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 36), и был добавлен новый пункт 37. Одновременно с этим, заголовок раздела, предшествующий пункту 38, и заголовок, предшествующий пункту 39, были перемещены непосредственно перед пунктом 37. В Модельной конвенции 1977 года и до её удаления 23 июля 1992 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Канада сохраняет свою позицию в отношении пункта 2 и желает сохранить 15-процентную ставку налога у источника в своих двусторонних конвенциях.»

Пункт 38 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 40 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 38 и предшествующий ему заголовок, в их редакции в Проекте конвенции 1963 года, были удалены, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим, пункт 40 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 38. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 40 имел следующую редакцию: C (11) «40. Канада сохраняет свою позицию в отношении второго пункта настоящей Статьи.»

Пункт 38 Проекта конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция

1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 38 имел следующую редакцию: «Пункты 1 и 2

38. Ввиду особой структуры своей системы налогообложения Италия не в состоянии принять пункты 1 и 2 Статьи в той мере, в какой она применяется к этой стране. Однако в своих двусторонних Конвенциях об избежании двойного налогообложения Италия могла бы, возможно, согласиться на неприменение прогрессивного дополнительного налога на совокупный доход («imposta complementare progressiva sul reddito complessivo») к процентам, возникающим из итальянских источников у лиц — резидентов другого Договаривающегося государства, а также, если такие проценты не освобождены от налога на доходы от движимого имущества («imposta sui redditi di ricchezza mobile»), — налога на облигации и долговые обязательства («imposta sulle obbligazioni»).»

Пункт 39: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 39 был удалён и

добавлен новый пункт 39, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Израиль оставляет за собой право включить положение, которое позволяло бы облагать налогом резидента Договаривающегося государства в отношении его процентного дохода так, как если бы этот доход был прибылью от предпринимательской деятельности и подлежал налогообложению по Статье 7.»

Пункт 39 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 39 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был удалён докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Норвегия оставляет за собой право рассматривать проценты как подлежащие налогообложению только в Государстве, в котором лицом, имеющим фактическое право на проценты, является резидент.»

Пункт 39 был заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 39 Проекта конвенции

1963 года был изменён и перенумерован как пункт 40 (см. историю

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

пункта 41), и был добавлен новый пункт 39 докладом под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 40: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 40 имел следующую редакцию: «40. Соединённые Штаты оставляют за собой право облагать налогом определённые формы условных процентов по ставке, применимой к портфельным дивидендам согласно подпункту b) пункта 2 Статьи 11. Они также оставляют за собой право облагать налогом согласно своему законодательству форму процентов, которая является «избыточным включением в отношении остаточного интереса в канале инвестиций в ипотечные ценные бумаги на недвижимость (real estate mortgage investment conduit)».»

Пункт 40 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 40 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был удалён докладом под названием

«The 1995 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом ОЭСР C (11) 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 40 имел следующую редакцию: «40. Турция сохраняет свою позицию в отношении ставки налога в пункте 2.»

Пункт 40 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 39 Проекта конвенции

1963 года. 23 июля 1992 г. пункт 40 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 45 (см. историю пункта 45), заголовок, предшествовавший пункту 40, был перемещён вместе с ним, а пункт 39 был изменён и перенумерован как

пункт 40 докладом под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»),

принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Проекте конвенции 1963 года и до 30 июля 1963 г. пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Турция не может принять ставку налога ниже 20 процентов.»

Пункт 40.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Японии и Латвии в

перечень стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 40.1 имел следующую

редакцию: «40.1 Эстония оставляет за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по взаимному соглашению порядок применения пункта 2.»

Пункт 40.1 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 41: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Греция и Мексика оставляют за собой право исключить из сферы применения настоящей Статьи проценты по долговому требованию, созданному или уступленному главным образом с целью воспользоваться настоящей Статьёй, а не по добросовестным коммерческим причинам (bona fide). Мексика оставляет за собой право рассматривать в качестве процентов иные виды дохода, такие как доход, полученный по договорам финансового лизинга и факторинга.»

Пункт 41 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием

«The 1995 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Греция оставляет за собой право исключить из сферы применения настоящей Статьи проценты по долговому требованию, созданному или уступленному главным образом с целью воспользоваться настоящей Статьёй, а не по добросовестным коммерческим причинам (bona fide).»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

Пункт 41 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом

под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 41 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.) был перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 45), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 42: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии в перечень

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42 имел следующую редакцию: «42. Бельгия, Канада, Эстония и Ирландия оставляют за собой право изменить определение процентов таким образом, чтобы обеспечить отнесение процентных выплат, рассматриваемых как распределения по их внутреннему законодательству, к Статье 10.»

Пункт 42 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Эстонии в перечень

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the C (11) Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 42 имел следующую редакцию: «42. Бельгия, Канада и Ирландия оставляют за собой право изменить определение процентов таким образом, чтобы обеспечить отнесение процентных выплат, рассматриваемых как распределения по их внутреннему законодательству, к Статье 10.»

Пункт 42 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of

the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в перечень стран,

делающих оговорку, докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Канада и Норвегия оставляют за собой право исключить ссылку на долговые требования, предоставляющие право на участие в прибыли должника.»

Пункт 43 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of

the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 44: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Португалии из перечня

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. Чили, Греция, Португалия и Испания оставляют за собой право расширить определение процентов путём включения ссылки на своё внутреннее законодательство в соответствии с определением, содержавшимся в Проекте конвенции 1963 года.»

Пункт 44 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Чили в перечень

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. Греция, Португалия и Испания оставляют за собой право расширить определение процентов путём включения ссылки на своё внутреннее законодательство в соответствии с определением, содержавшимся в Проекте конвенции 1963 года.»

Пункт 44 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Греции в

перечень стран, делающих оговорку, 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 44 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

«44. Португалия и Испания оставляют за собой право расширить определение процентов путём включения ссылки на своё внутреннее законодательство в соответствии с определением, содержавшимся в Проекте конвенции 1963 года.»

Пункт 44 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of

the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 45: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 45 и предшествующий заголовок в редакции, действовавшей до 22 июля 2010 г., были удалены

докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 45 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 4

45. Италия оставляет за собой право облагать проценты налогами, установленными её законодательством, всякий раз, когда их получатель имеет постоянное представительство в Италии, даже если задолженность, в отношении которой уплачиваются проценты, не является фактически связанной с таким постоянным представительством.» С (11)

Пункт 45 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 40 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 40 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 45, а заголовок, предшествовавший пункту 40, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 40 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 41 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 40 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 38) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 41 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован как пункт 40

Модельной конвенции 1977 года.

Пункт 45.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 46: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 15 июля 2005 г. докладом

под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 46 в редакции, действовавшей до 8 января 2003 г., был удалён вместе с

предшествующим ему заголовком докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 46 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 6

46. Что касается пункта 6 Статьи, Мексика и Соединённое Королевство оставляют за собой право (в соответствии с пунктом 35 выше) включить после слова «exceeds» слова «for whatever reason» вместо «having regard to the debt-claim for which it is paid». Это позволяет рассматривать проценты и иные платежи в отношении определённых займов как распределения при ряде обстоятельств, предусмотренных его внутренним законодательством, включая те, когда сумма займа или ставка процента либо иные связанные с ним условия не являются такими, которые были бы согласованы в отсутствие особых отношений.»

Пункт 46 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики в качестве страны,

делающей оговорку, 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом

ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 46 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11

«46. Что касается пункта 6 Статьи, Соединённое Королевство оставляет за собой право (в соответствии с пунктом 35 выше) включить после слова «exceeds» слова «for whatever reason» вместо «having regard to the debt-claim for which it is paid». Это позволяет рассматривать проценты и иные платежи в отношении определённых займов как распределения при ряде обстоятельств, предусмотренных его внутренним законодательством, включая те, когда сумма займа или ставка процента либо иные условия, относящиеся к нему, не являются такими, которые были бы согласованы в отсутствие особых отношений.»

Пункт 46 был ранее изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «1994

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года»), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 46 имел следующую редакцию: «46. Что касается пункта 6 Статьи (см. пункт 32 выше), Соединённое Королевство оставляет за собой право включить после слова «exceeds» слова «for whatever reason» вместо «having regard to the debt-claim for which it is paid», с тем чтобы сделать ясным, что злоупотребление может иметь место не только тогда, когда по займу взимается нерыночная ставка процента, но также и тогда, когда сумма займа, к которому C (11) относятся проценты, превышает ту, которая была бы предоставлена между двумя сторонами, действующими по принципу «вытянутой руки».»

Пункт 46 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом

под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ РОЯЛТИ

I. Предварительные замечания

1. В принципе, роялти в отношении лицензий на использование патентов и аналогичного имущества и аналогичные платежи представляют собой доход получателя от предоставления в пользование (letting). Предоставление в пользование может осуществляться в связи с предприятием (например, использование литературного авторского права, предоставленное издателем, или использование патента, предоставленное изобретателем) либо вполне независимо от какой-либо деятельности предоставителя (например, использование патента, предоставленное наследниками изобретателя). (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

2. Некоторые страны не допускают вычета уплаченных роялти для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же государства или не подлежит налогообложению в этом государстве. В противном случае они запрещают вычет. Вопрос о том, должен ли вычет допускаться также в случаях, когда роялти C (12) выплачиваются резидентом одного Договаривающегося государства резиденту другого государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

3. Пункт 1 устанавливает принцип исключительного налогообложения роялти в государстве резидентства лица, имеющего фактическое право на доход. Единственное исключение из этого принципа сделано в случаях, рассматриваемых в пункте 3. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Комментарий к статье 12 («Роялти») — пункты 4–4.6

4. Требование о наличии фактического права на доход было введено в пункт 1 статьи 12 для разъяснения порядка применения этой статьи в отношении выплат, производимых в пользу посредников. Оно ясно показывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение доходов от роялти лишь на том основании, что такой доход был выплачен непосредственно резиденту государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Поэтому термин «фактический получатель дохода (beneficial owner)» используется не в узком техническом смысле (например, в том значении, которое он имеет согласно трастовому праву многих стран общего права1), а должен пониматься в своем контексте и с учетом объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. (Изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: Например, если доверительные собственники (trustees) дискреционного траста не распределяют роялти, полученные в течение определенного периода, эти доверительные собственники, действующие в этом своем качестве (либо сам траст, если он признается отдельным налогоплательщиком), могут считаться фактическими получателями такого дохода для целей статьи 12, даже если они не являются фактическими получателями согласно применимому трастовому праву.

4.1 Освобождение от налогообложения или льгота в отношении статьи дохода предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для того, чтобы полностью или частично избежать двойного налогообложения, которое иначе возникло бы вследствие одновременного налогообложения этого дохода государством резидентства. В случае, когда статья дохода выплачивается резиденту Договаривающегося государства, действующему в качестве агента или номинального держателя (nominee), предоставление государством источника освобождения или льготы исключительно на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства противоречило бы объекту и цели Конвенции. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации отвечает признакам резидента, однако вследствие такого статуса не возникает потенциального двойного налогообложения, поскольку в государстве резидентства получатель не рассматривается для налоговых целей в качестве владельца дохода. (Изменен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.2 Было бы в равной мере несовместимо с объектом и целью Конвенции, если бы государство источника предоставляло освобождение или льготу в случае, когда резидент Договаривающегося государства, не будучи связан отношениями агентирования или номинального держания, просто выступает в качестве кондуита для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам в докладе Комитета по налоговым вопросам под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»1 сделан вывод о том, что кондуитная (транзитная) компания обычно не может рассматриваться в качестве фактического получателя дохода, если, будучи формальным владельцем, она на практике обладает крайне ограниченными полномочиями, которые превращают ее в отношении соответствующего дохода в простого доверительного управляющего или администратора, действующего в интересах заинтересованных лиц. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: Воспроизведен в Томе II на стр. R(6)-1.

4.3 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая в качестве доверительного управляющего или администратора) непосредственный получатель роялти не является «фактическим получателем дохода», поскольку право этого получателя использовать роялти и распоряжаться ими ограничено договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, однако может быть установлено и на основании фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что по существу получатель явно не обладает правом использовать роялти и распоряжаться ими без ограничения договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу. К обязательствам такого рода не относятся договорные или юридические обязательства, не зависящие от получения платежа непосредственным получателем, — например, обязательство, не зависящее от получения платежа, которое непосредственный получатель несет как должник или как сторона финансовых сделок, а также типичные обязательства по распределению, присущие пенсионным схемам и механизмам

коллективного инвестирования, имеющим право на льготы по конвенции в соответствии с принципами, изложенными в пунктах 22–48 Комментария к статье 1. В случае, когда получатель роялти действительно обладает правом использовать роялти и распоряжаться ими без ограничения договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, такой получатель является «фактическим получателем» этих роялти. Следует также отметить, что статья 12 говорит о фактическом получателе роялти, а не о владельце права или имущества, в отношении которого выплачиваются роялти, что в некоторых случаях может не совпадать. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.4 Однако то обстоятельство, что получатель роялти признается фактическим получателем этих роялти, не означает, что положения пункта 1 должны применяться автоматически. Льгота, предусмотренная этими положениями, не должна предоставляться в случаях злоупотребления (см. также пункт 7 ниже). Положения статьи 29 и принципы, изложенные в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» Комментария к статье 1, применяются для предотвращения злоупотреблений, включая случаи злоупотребления положениями договоров (treaty shopping), когда получатель является фактическим получателем роялти. Хотя понятие «фактический получатель дохода» охватывает некоторые формы избежания налогообложения (а именно те, которые связаны с использованием получателя, обязанного передать роялти другому лицу), оно не охватывает иные случаи злоупотреблений, такие как отдельные формы злоупотребления положениями договоров (treaty shopping), которые регулируются указанными положениями и принципами, и поэтому не должно рассматриваться как каким-либо образом ограничивающее применение иных подходов к устранению таких случаев. (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.5 Приведенные выше разъяснения относительно значения термина «фактический получатель дохода» ясно показывают, что значение, придаваемое этому термину в контексте настоящей статьи, следует отличать от иного значения, которое придается этому термину в контексте других инструментов1, касающихся определения лиц (как правило, физических лиц), осуществляющих конечный контроль над организациями или активами. Это иное значение термина «фактический получатель дохода» не может применяться в контексте Конвенции. Действительно, такое значение, которое относится к физическим лицам, не может быть согласовано с прямой формулировкой подпункта a) пункта 2 статьи 10, которая предусматривает ситуацию, когда фактическим получателем дивиденда является компания. Термин «фактический получатель дохода» был предназначен для устранения трудностей, связанных с использованием слов «выплачивается» («paid to»), содержащихся в пункте 1 статей 10 и 11 и аналогичным образом использовавшихся в пункте 1 статьи 12 Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения 1977 г., применительно к дивидендам, процентам и роялти, а не трудностей, связанных с правом собственности на акции, долговые требования, имущество или права, в отношении которых выплачиваются такие дивиденды, проценты или роялти. По этой причине в контексте данных статей было бы неверно использовать значение, разработанное для обозначения физических лиц, осуществляющих «конечный фактический контроль над юридическим лицом или образованием»1. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Сноска 1: См., например, Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation – The FATF Recommendations (ОЭСР-ФАТФ, Париж, 2012), где подробно излагается международный стандарт борьбы с отмыванием денег и содержится следующее определение фактического получателя (стр. 110): «физическое лицо (лица), которое в конечном счете владеет клиентом или контролирует его, и/или лицо, в интересах которого совершается сделка. Это понятие включает также лиц, которые осуществляют конечный фактический контроль над юридическим лицом или образованием». Аналогичным образом в докладе Руководящей группы ОЭСР по корпоративному управлению 2001 г. «За корпоративной завесой: использование юридических лиц в противоправных целях» (ОЭСР, Париж, 2001) фактическое право на доход определяется следующим образом (стр. 14): «В настоящем докладе понятие «фактическое право на доход» означает конечное фактическое право собственности или интерес физического лица. В некоторых ситуациях установление фактического получателя может потребовать преодоления различных промежуточных организаций и/или физических лиц вплоть до обнаружения истинного владельца — физического лица. В отношении корпораций право собственности принадлежит акционерам или участникам. В товариществах доли принадлежат полным и ограниченно

ответственным товарищам. В трастах и фондах фактическое право на доход относится к бенефициарам, к числу которых могут также относиться учредитель или основатель».

4.6 При соблюдении иных условий, установленных настоящей статьей и другими положениями Конвенции, освобождение от налогообложения в государстве источника сохраняется и в случае, когда между бенефициаром и плательщиком включен посредник, такой как агент или номинальный держатель (nominee), находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, — при условии, что фактическим получателем дохода является резидент другого Договаривающегося государства (текст Модельной конвенции был изменен в 1997 г. в целях разъяснения этого момента, что неизменно являлось позицией всех государств-членов). (Изменен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Статья касается только роялти, возникающих в одном Договаривающемся государстве и фактическое право на которые имеет резидент другого Договаривающегося государства. Она, следовательно, не применяется к роялти, возникающим в третьем государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого государства имеет в другом Договаривающемся государстве (для этих случаев см. пункты 4–6 Комментария к статье 21). Потенциальные злоупотребления, возникающие из ситуаций, когда роялти, возникающие в Договаривающемся государстве, относятся к постоянному представительству, которое предприятие другого государства имеет в третьем государстве, рассматриваются в пункте 8 статьи 29. Процедурные вопросы в настоящей статье не рассматриваются. Каждое государство должно иметь возможность применять процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Другие вопросы возникают в случае треугольных ситуаций (см. пункт 71 Комментария к статье 24). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1 См. определение Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег, процитированное в предыдущей сноске.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

6. Пункт не уточняет, должно ли освобождение в государстве источника обусловливаться тем, что роялти подлежат налогообложению в государстве резидентства. Этот вопрос может быть урегулирован путем двусторонних переговоров. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. Проект ОЭСР/G20 по размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) и, в частности, итоговые отчёты по Действиям 5, 6 и 8–10[1], подготовленные в рамках этого проекта, рассмотрели ряд злоупотреблений, связанных со случаями, подобными следующему: лицом, имеющим фактическое право на роялти, возникающие в одном Договаривающемся государстве, является компания — резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам, являющимся резидентами за пределами этого другого государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным режимом налогообложения. Хотя статья 29, которая была включена в Конвенцию в результате итогового отчёта по Действию 6, затрагивает аспекты договорного шоппинга (treaty shopping) этого случая, государства, желающие отказать в льготах статьи 12 в отношении C (12) роялти, которые пользуются преференциальным налоговым режимом в государстве резидентства, могут рассмотреть включение в свои конвенции положений, таких как описанные в пунктах 82–100 Комментария к статье 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам интеллектуальной собственности, указанным в тексте, и к информации, касающейся промышленного, торгового или научного опыта. Это определение применяется к платежам за использование или за право использования прав указанного рода независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре. Определение охватывает как платежи, произведённые по лицензии, так и компенсацию, которую лицо было бы обязано

уплатить за незаконное копирование или нарушение права. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.1 Определение, однако, не применяется к платежам, которые, хотя и основаны на числе случаев использования права, принадлежащего кому-либо, производятся

1 OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en; OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en; and OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

иному лицу, которое само не владеет этим правом или правом его использования (см., например, пункт 18 ниже). (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.2 Если платёж является вознаграждением за передачу полного права собственности на элемент имущества, упомянутый в определении, платёж не является вознаграждением «за использование или за право использования» этого имущества и поэтому не может представлять собой роялти. Как отмечено в пунктах 15 и 16 ниже применительно к программному обеспечению, трудности могут возникать в случае передачи прав, которые могли бы рассматриваться как составляющие часть элемента имущества, упомянутого в определении, когда эти права передаются способом, который представлен как отчуждение. Например, это может включать исключительное предоставление всех прав на объект интеллектуальной собственности на ограниченный срок или всех прав на имущество в ограниченной географической зоне в сделке, структурированной как продажа. Каждый случай будет зависеть от его конкретных фактов и должен рассматриваться в свете C (12) национального законодательства об интеллектуальной собственности, применимого к соответствующему виду имущества, и правил национального законодательства относительно того, что составляет отчуждение, но в общем, если платёж является вознаграждением за отчуждение прав, которые составляют обособленное и конкретное имущество (что более вероятно в случае прав, ограниченных географически, чем ограниченных по времени), такие платежи, вероятно, будут прибылью от предпринимательской деятельности по статье 7 или приростом капитала по статье 13, а не роялти по статье 12. Это следует из того факта, что когда право собственности на права отчуждено, вознаграждение не может быть за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменён формой вознаграждения, уплатой вознаграждения в рассрочку или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с наступлением определённого условия. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.3 Слово «платёж», используемое в определении, имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает исполнение обязанности предоставить средства в распоряжение кредитора способом, требуемым договором или обычаем. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.4 В качестве ориентира ниже даются определённые разъяснения с целью определить сферу применения статьи 12 по отношению к сфере применения других статей Конвенции, в частности в отношении предоставления информации. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.5 Когда предоставляется информация, упомянутая в пункте 2, или когда предоставляется использование или право использования вида имущества, упомянутого в этом пункте, лицо, которому принадлежат эта информация или это имущество, может согласиться не

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

предоставлять никому другому эту информацию или это право. Платежи, произведённые в качестве вознаграждения за такое соглашение, составляют платежи, произведённые для обеспечения исключительности этой информации или исключительного права использования этого имущества, в зависимости от случая. Поскольку эти платежи являются платежами «любого

рода, полученными в качестве вознаграждения за … право использования» имущества «или за информацию», они подпадают под определение роялти. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

9. Хотя определение термина «роялти» в Проекте конвенции 1963 г. и Модельной конвенции 1977 г. включало платежи «за использование или за право использования промышленного, торгового или научного оборудования», ссылка на эти платежи была впоследствии исключена из определения. Учитывая характер дохода от аренды промышленного, торгового или научного оборудования, включая аренду контейнеров, Комитет по налоговым вопросам решил исключить доход от такой аренды из определения роялти и, C (12) следовательно, вывести его из сферы применения статьи 12, с тем чтобы обеспечить, что он будет подпадать под правила налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности, как они определены в статьях 5 и 7. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

9.1 Операторы спутников и их клиенты (включая предприятия радиовещания и телекоммуникаций) часто заключают соглашения об «аренде транспондера», по которым оператор спутника позволяет клиенту использовать ёмкость спутникового транспондера для передачи на большие географические территории. Платежи, производимые клиентами по типичным соглашениям об «аренде транспондера», производятся за использование передающей ёмкости транспондера и не составляют роялти по определению пункта 2: эти платежи не производятся в качестве вознаграждения за использование или право использования имущества или за информацию, которые упомянуты в определении (они не могут рассматриваться, например, как платежи за информацию или за использование или право использования секретного процесса, поскольку спутниковая технология не передаётся клиенту). Что касается договоров, которые включают аренду промышленного, торгового или научного (ICS) оборудования в определение роялти, квалификация платежа будет в значительной степени зависеть от соответствующих договорных договорённостей. Хотя соответствующие договоры часто ссылаются на «аренду» транспондера, в большинстве случаев клиент не приобретает физическое владение транспондером, а лишь его передающую ёмкость: спутник эксплуатируется арендодателем, и арендатор не имеет доступа к транспондеру, который был ему выделен. В таких случаях платежи, производимые клиентами, поэтому имели бы характер платежей за услуги, к которым применяется статья 7, а не платежей за использование или право использования промышленного, торгового или научного оборудования. Иная, но гораздо менее частая сделка имела бы место, когда собственник спутника сдаёт его в аренду другой стороне, с тем чтобы последняя могла

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

эксплуатировать его и либо использовать его для собственных целей, либо предлагать его ёмкость передачи данных третьим лицам. В таком случае платёж, производимый оператором спутника собственнику спутника, вполне мог бы рассматриваться как платёж за аренду промышленного, торгового или научного оборудования. Аналогичные соображения применяются к платежам, производимым за аренду или приобретение ёмкости кабелей для передачи электрической энергии или связи (например, по договору, предоставляющему безотзывное право использования такой ёмкости) или трубопроводов (например, для транспортировки газа или нефти). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

9.2 Также платежи, производимые оператором телекоммуникационной сети другому оператору сети по типичному соглашению о «роуминге» (см.

пункт 38 Комментария к статье 5), не составляют роялти

по определению пункта 2, поскольку эти платежи не производятся в качестве вознаграждения за использование или право использования имущества или за информацию, C (12) упомянутые в определении (они не могут рассматриваться, например, как платежи за использование или право использования секретного процесса, поскольку никакая секретная технология не используется и не передаётся оператору). Этот вывод остаётся верным даже в случае договоров, которые включают аренду промышленного, торгового или научного (ICS) оборудования в определение роялти, поскольку оператор, который уплачивает сбор по соглашению о роуминге, уплачивает не за использование или право использования посещаемой сети, к которой он не имеет физического

доступа, а скорее за телекоммуникационные услуги, предоставляемые иностранным оператором сети. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.3 Платежи за использование или за право использования некоторой или всей части спектра радиочастот (например, на основании так называемой «лицензии на спектр», которая позволяет держателю передавать медиаконтент в назначенных диапазонах частот электромагнитного спектра) не составляют платежи за использование или за право использования имущества или за информацию, которые упомянуты в определении роялти в пункте 2. Этот вывод остаётся верным даже в случае договоров, которые включают аренду промышленного, торгового или научного (ICS) оборудования в определение роялти, поскольку платёж производится не за использование или право использования какого-либо оборудования. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

10. Арендная плата в отношении кинофильмов также рассматривается как роялти, независимо от того, демонстрируются ли такие фильмы в кинотеатрах или по телевидению. Однако путём двусторонних переговоров может быть согласовано, что арендная плата в отношении кинофильмов должна рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности и, следовательно, подпадать под положения статей 7 и 9. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

10.1 Платежи, которые производятся исключительно в качестве вознаграждения за получение исключительных прав на распространение продукта или услуги на данной территории, не составляют роялти, поскольку они не производятся в качестве вознаграждения за использование или за право использования элемента имущества, включённого в определение. Эти платежи, которые лучше всего рассматривать как производимые для увеличения выручки от продаж, скорее подпадали бы под статью 7. Примером такого платежа был бы платёж дистрибьютора одежды, являющегося резидентом одного Договаривающегося государства, который уплачивает определённую сумму денег производителю фирменных рубашек, являющемуся резидентом другого Договаривающегося государства, в качестве вознаграждения за исключительное право продавать в первом государстве фирменные рубашки, произведённые за рубежом этим производителем. В этом примере дистрибьютор-резидент не уплачивает за право использования фирменного наименования или товарного знака, под которыми продаются рубашки; он лишь получает исключительное право продавать в своём государстве резидентства рубашки, которые он будет покупать у производителя. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)
C (12)

10.2 Нельзя сказать, что платёж производится «за использование или за право использования» чертежа, модели или плана, если платёж производится за разработку чертежа, модели или плана, которые ещё не существуют. В таком случае платёж производится в качестве вознаграждения за услуги, которые приведут к разработке этого чертежа, модели или плана, и таким образом подпадал бы под статью 7. Так будет даже если разработчик чертежа, модели или плана (например, архитектор) сохраняет все права, включая авторское право, на этот чертёж, модель или план. Однако когда владелец авторского права на ранее разработанные планы лишь предоставляет кому-либо право изменять или воспроизводить эти планы, фактически не выполняя какой-либо дополнительной работы, платёж, полученный этим владельцем в качестве вознаграждения за предоставление права на такое использование планов, составлял бы роялти. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Классифицируя в качестве роялти платежи, полученные в качестве возмещения за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, пункт 2 ссылается на понятие «ноу-хау» (know-how). Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау. Слова «платежи … за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта» используются в контексте передачи определённой информации, которая не была запатентована и, как правило, не подпадает под иные категории прав интеллектуальной собственности. Это, как правило, соответствует неразглашённой информации промышленного, коммерческого или научного характера, возникающей из предшествующего опыта, которая имеет практическое применение в деятельности предприятия и из раскрытия которой может быть извлечена экономическая выгода. Поскольку определение относится к информации, касающейся предшествующего

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

опыта, Статья не применяется к платежам за новую информацию, полученную в результате оказания услуг по запросу плательщика. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11.1 В договоре о ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой, с тем чтобы та могла использовать их за свой счёт, свои специальные знания и опыт, которые остаются нераскрытыми для публики. Признаётся, что лицензиар не обязан сам принимать какое-либо участие в применении формул, предоставленных лицензиату, и что он не гарантирует результат их применения. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

11.2 Этот вид договора, таким образом, отличается от договоров об оказании услуг, в которых одна из сторон обязуется использовать обычные навыки своей профессии для выполнения работы самостоятельно для другой стороны. Платежи, осуществляемые по С (12) последним договорам, как правило, подпадают под статью 7. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

11.3 Необходимость различать эти два вида платежей, то есть платежи за предоставление ноу-хау и платежи за оказание услуг, иногда порождает практические трудности. Для проведения этого различия имеют значение следующие критерии:

— Договоры о предоставлении ноу-хау касаются информации того вида, который описан в пункте 11, которая уже существует, либо касаются предоставления информации такого вида после её разработки или создания и включают специальные положения о конфиденциальности этой информации.

— В случае договоров об оказании услуг поставщик обязуется выполнять услуги, которые могут требовать использования этим поставщиком специальных знаний, навыков и экспертизы, но не передачи таких специальных знаний, навыков или экспертизы другой стороне.

— В большинстве случаев, связанных с предоставлением ноу-хау, поставщику, как правило, требуется сделать по договору очень немного сверх предоставления существующей информации или воспроизведения существующего материала. С другой стороны, договор о выполнении услуг в большинстве случаев предполагает значительно более высокий уровень расходов со стороны поставщика для выполнения его договорных обязательств. Например, поставщик, в зависимости от характера оказываемых услуг, может нести расходы на заработную плату и оклады работников, занятых исследованиями, проектированием, испытаниями, черчением и иными связанными видами деятельности, или платежи субподрядчикам за выполнение аналогичных услуг. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

11.4 Примеры платежей, которые поэтому не следует рассматривать как полученные в качестве возмещения за предоставление ноу-хау, а скорее — за оказание услуг, включают:

— платежи, полученные в качестве возмещения за послепродажное обслуживание,

— платежи за услуги, оказываемые продавцом покупателю по гарантии,

— платежи за чисто техническую помощь,

— платежи за список потенциальных клиентов, когда такой список разработан специально для плательщика на основе общедоступной информации (платёж за конфиденциальный список клиентов, которым получатель платежа предоставлял определённый продукт или услугу, однако составлял бы платёж за ноу-хау, поскольку он относился бы к коммерческому опыту получателя платежа в работе с этими клиентами),

— платежи за заключение, данное инженером, адвокатом или С (12) бухгалтером, и

— платежи за консультации, предоставляемые в электронной форме, за электронную связь с техниками или за доступ через компьютерные сети к базе данных по устранению неисправностей, такой как база данных, которая предоставляет пользователям программного

обеспечения неконфиденциальную информацию в ответ на часто задаваемые вопросы или распространённые проблемы, возникающие часто. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11.5 В частном случае договора, предусматривающего предоставление поставщиком информации, касающейся компьютерного программирования, как общее правило платёж будет считаться произведённым в качестве возмещения за предоставление такой информации так, чтобы составлять ноу-хау, только если он производится для приобретения информации, составляющей идеи и принципы, лежащие в основе программы, такие как логика, алгоритмы или языки либо методы программирования, если эта информация предоставляется на условии, что заказчик не будет раскрывать её без разрешения, и если она подлежит любой доступной защите в качестве коммерческой тайны. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

11.6 В деловой практике встречаются договоры, которые охватывают как ноу-хау, так и оказание технической помощи. Одним из примеров, среди прочих, договоров такого рода является франчайзинг, при котором франчайзер передаёт свои знания и опыт франчайзи и, кроме того, оказывает ему различную техническую помощь, которая в определённых случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Надлежащий подход в отношении смешанного договора состоит, в принципе, в том, чтобы разбить на основе информации, содержащейся в договоре, или путём разумного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

распределения всю сумму обусловленного возмещения согласно различным частям того, что предоставляется по договору, а затем применить к каждой определённой таким образом части соответствующий ей налоговый режим. Если, однако, одна часть того, что предоставляется, составляет безусловно основную цель договора, а другие части, предусмотренные в нём, имеют лишь вспомогательный и в значительной степени незначительный характер, то режим, применимый к основной части, как правило, должен применяться ко всей сумме возмещения. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

12. Вопрос о том, могут ли платежи, полученные в качестве возмещения за компьютерное программное обеспечение, классифицироваться как роялти, ставит трудные проблемы, но имеет существенное значение ввиду быстрого развития компьютерных технологий в последние годы и масштабов трансграничной передачи таких технологий. В 1992 году Комментарий был изменён с целью описания C (12) принципов, по которым должна производиться такая классификация. Пункты 12–17 были дополнительно изменены в 2000 году для уточнения анализа, посредством которого прибыль от предпринимательской деятельности отграничивается от роялти в сделках с компьютерным программным обеспечением. В большинстве случаев пересмотренный анализ не приведёт к иному результату. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

12.1 Программное обеспечение может быть описано как программа или серия программ, содержащих инструкции для компьютера, необходимые либо для операционных процессов самого компьютера (операционное программное обеспечение), либо для выполнения иных задач (прикладное программное обеспечение). Оно может передаваться посредством различных носителей, например в письменной форме или в электронной форме, на магнитной ленте или диске либо на лазерном диске или CD-ROM. Оно может быть стандартизированным с широким кругом применений или изготовленным на заказ для отдельных пользователей. Оно может передаваться как неотъемлемая часть компьютерного оборудования или в независимой форме, доступной для использования на различном оборудовании. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

12.2 Характер платежей, полученных в сделках, связанных с передачей компьютерного программного обеспечения, зависит от природы прав, которые приобретатель приобретает по конкретному соглашению в отношении использования и эксплуатации программы. Права на компьютерные программы являются формой интеллектуальной собственности. Исследование практики стран — членов ОЭСР установило, что все, кроме одной, защищают права на компьютерные программы либо прямо, либо косвенно в соответствии с законодательством об авторском праве. Хотя термин «компьютерное программное обеспечение» обычно используется для описания как программы — в которой существуют права интеллектуальной собственности (авторское право), — так и носителя, на котором она воплощена, законодательство об авторском

праве большинства стран — членов ОЭСР признаёт различие между авторским правом на программу и программным обеспечением, которое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

включает копию программы, охраняемой авторским правом. Передача прав в отношении программного обеспечения происходит многими различными способами — от отчуждения всех прав на авторское право в программе до продажи продукта, который подлежит ограничениям в отношении использования, которому он может быть подвергнут. Возмещение, уплачиваемое, также может принимать многочисленные формы. Эти факторы могут затруднять определение того, где проходит граница между платежами за программное обеспечение, которые надлежащим образом следует рассматривать как роялти, и иными видами платежей. Трудность определения усугубляется лёгкостью воспроизведения компьютерного программного обеспечения и тем фактом, что приобретение программного обеспечения часто влечёт изготовление копии приобретателем для того, чтобы сделать возможным функционирование программного обеспечения. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

13. Права приобретателя в большинстве случаев будут состоять из частичных прав или полных прав на лежащее в основе авторское право (см. пункты 13.1 и 15 C (12) ниже) либо они могут быть (или быть эквивалентными) частичными или полными правами на копию программы («копия программы»), независимо от того, воплощена ли такая копия в материальном носителе или предоставлена в электронной форме (см. пункты 14–14.2 ниже). В необычных случаях сделка может представлять собой передачу «ноу-хау» или секретной формулы (пункт 14.3). (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

13.1 Платежи, произведённые за приобретение частичных прав на авторское право (без полного отчуждения передающим лицом прав на авторское право), будут представлять собой роялти, если возмещение уплачивается за предоставление прав на использование программы способом, который без такой лицензии составлял бы нарушение авторского права. Примеры таких соглашений включают лицензии на воспроизведение и распространение среди публики программного обеспечения, включающего программу, охраняемую авторским правом, либо на изменение и публичный показ программы. В этих обстоятельствах платежи производятся за право использовать авторское право на программу (то есть эксплуатировать права, которые в противном случае были бы исключительной прерогативой правообладателя авторского права). Следует отметить, что когда платёж за программное обеспечение надлежащим образом следует рассматривать как роялти, могут возникнуть трудности в применении положений Статьи об авторском праве к платежам за программное обеспечение, поскольку пункт 2 требует, чтобы программное обеспечение классифицировалось как литературное, художественное или научное произведение. Ни одна из этих категорий не представляется вполне подходящей. Законодательство об авторском праве многих стран решает эту проблему путём специальной классификации программного обеспечения как литературного или научного произведения. Для других стран режим научного произведения мог бы быть наиболее реалистичным подходом. Страны, для которых невозможно отнести программное обеспечение к какой-либо из этих категорий, могли бы быть оправданы во включении в свои двусторонние договоры изменённой версии пункта 2, которая либо опускает все ссылки на характер авторских прав, либо прямо ссылается на программное обеспечение. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

14. В иных видах сделок права, приобретаемые в отношении авторского права, ограничены теми, которые необходимы для того, чтобы дать пользователю возможность использовать программу, например когда приобретателю предоставляются ограниченные права на воспроизведение программы. Это было бы обычной ситуацией в сделках по приобретению копии программы. Права, передаваемые в этих случаях, специфичны для природы компьютерных программ. Они позволяют пользователю копировать программу, например на жёсткий диск компьютера пользователя или в архивных целях. В этом контексте важно отметить, что защита, предоставляемая в отношении компьютерных программ по законодательству об авторском праве, может различаться от страны к стране. В некоторых странах акт копирования программы на

жёсткий диск или в оперативную память компьютера без лицензии составлял бы нарушение авторского права. Однако законодательство об авторском праве многих стран автоматически предоставляет это право собственнику программного обеспечения, которое включает компьютерную программу. Независимо от того, предоставляется ли это право C (12) по закону или по лицензионному соглашению с правообладателем авторского права, копирование программы на жёсткий диск или в оперативную память компьютера либо изготовление архивной копии является необходимым шагом в использовании программы. Поэтому права в отношении этих актов копирования, когда они не делают ничего большего, чем обеспечивают эффективное использование программы пользователем, следует оставлять без внимания при анализе характера сделки для налоговых целей. Платежи в этих видах сделок рассматривались бы как коммерческий доход в соответствии со статьёй 7. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

14.1 Способ передачи компьютерной программы приобретателю не имеет значения. Например, не имеет значения, приобретает ли приобретатель компьютерный диск, содержащий копию программы, или непосредственно получает копию на жёсткий диск своего компьютера через модемное соединение. Также не имеет значения то, что могут существовать ограничения в отношении использования, которому приобретатель может подвергнуть программное обеспечение. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

14.2 Лёгкость воспроизведения компьютерных программ привела к появлению соглашений о распространении, в которых приобретатель получает права на изготовление множественных копий программы исключительно для использования в рамках своей собственной предпринимательской деятельности. Такие соглашения обычно именуются «лицензиями на площадку» (site licences), «корпоративными лицензиями» (enterprise licenses) или «сетевыми лицензиями» (network licences). Хотя эти соглашения разрешают изготовление множественных копий программы, такие права, как правило, ограничены теми, которые необходимы для цели обеспечения использования программы на компьютерах или в сети лицензиата, и воспроизведение для любой иной цели по лицензии не разрешается. Платежи по таким соглашениям в большинстве случаев будут рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со статьёй 7. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

14.3 Другим видом сделки, связанной с передачей компьютерного программного обеспечения, является более необычный случай, когда компания — разработчик программного обеспечения или компьютерный программист соглашается предоставить информацию об идеях и принципах, лежащих в основе программы, таких как логика, алгоритмы или языки либо методы программирования. В этих случаях платежи могут характеризоваться как роялти в той мере, в какой они представляют собой возмещение за использование или право на использование секретных формул либо за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, которая не может быть отдельно охранена авторским правом. Это контрастирует с обычным случаем, в котором копия программы приобретается для использования конечным пользователем. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

14.4 Соглашения между правообладателем авторского права на программное обеспечение и посредником по распространению часто будут предоставлять посреднику по распространению право распространять копии программы без права воспроизводить эту программу. C (12) В этих сделках права, приобретаемые в отношении авторского права, ограничены теми, которые необходимы коммерческому посреднику для распространения копий программы программного обеспечения. В таких сделках дистрибьюторы уплачивают только за приобретение копий программного обеспечения, а не за эксплуатацию какого-либо права на авторские права на программное обеспечение. Таким образом, в сделке, в которой дистрибьютор производит платежи за приобретение и распространение копий программного обеспечения (без права воспроизводить программное обеспечение), права в отношении этих актов распространения следует оставлять без внимания при анализе характера сделки для налоговых целей. Платежи в этих видах сделок рассматривались бы как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со статьёй 7. Это имело бы место независимо от того, доставляются ли распространяемые копии на материальных носителях или распространяются в электронной форме (без права дистрибьютора

воспроизводить программное обеспечение), либо подвергается ли программное обеспечение незначительной кастомизации для целей его установки. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

15. Когда возмещение уплачивается за передачу полного права собственности на права на авторское право, платёж не может представлять собой роялти, и положения Статьи не применяются. Трудности могут возникнуть, когда имеет место передача прав, включающая:

— исключительное право использования авторского права в течение определённого периода или на ограниченной географической территории;

— дополнительное возмещение, связанное с использованием;

— возмещение в форме существенного единовременного платежа. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

16. Каждый случай будет зависеть от его конкретных фактов, но в целом, если платеж осуществляется в обмен на передачу прав, которые представляют собой отдельное и специфическое имущество (что более вероятно в случае прав, ограниченных географически, чем ограниченных по времени), такие платежи, вероятно, будут прибылью от предпринимательской деятельности (business profits) в рамках статьи 7 или приростом капитала в рамках статьи 13, а не роялти в рамках статьи 12. Это следует из того факта, что если право собственности на права отчуждено, возмещение не может быть за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменен формой возмещения, уплатой возмещения в рассрочку или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с непредвиденными обстоятельствами. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17. Платежи за программное обеспечение могут осуществляться по смешанным договорам. Примеры таких договоров включают продажу компьютерного оборудования со встроенным программным обеспечением и предоставление права на использование программного обеспечения в сочетании с предоставлением услуг. Методы, изложенные в пункте 11.6 выше для решения аналогичных проблем в отношении патентных роялти и ноу-хау, в равной степени применимы к компьютерному программному обеспечению. При необходимости общая сумма возмещения, подлежащая уплате по договору, должна быть разбита на основании информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения с применением соответствующего налогового режима к каждой распределенной части. C (12) (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

17.1 Принципы, изложенные выше в отношении платежей за программное обеспечение, также применимы к сделкам, касающимся других типов цифровых продуктов, таких как изображения, звуки или текст. Развитие электронной коммерции привело к увеличению числа таких сделок. При решении вопроса о том, являются ли платежи, возникающие в результате этих сделок, роялти, основной вопрос, который необходимо рассмотреть, — это определение того, за что по существу производится платеж. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

17.2 Согласно соответствующему законодательству некоторых стран, сделки, которые позволяют клиенту электронно загружать цифровые продукты, могут привести к использованию авторского права клиентом, например, потому что право на создание одной или нескольких копий цифрового контента предоставляется по договору. Если возмещение по существу предназначено для чего-либо иного, чем для использования или права на использование прав на авторское право (таких как приобретение других типов договорных прав, данных или услуг), и использование авторского права ограничено такими правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и функционирования на компьютере клиента, в сети или на другом устройстве хранения, воспроизведения или отображения, такое использование

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

авторского права не должно влиять на анализ характера платежа для целей применения определения «роялти». (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

17.3 Это относится к сделкам, которые позволяют клиенту (который может быть предприятием) электронно загружать цифровые продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного использования или потребления этим клиентом. В этих сделках платеж по существу предназначен для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, и, следовательно, не является роялти, а подпадает под действие статьи 7 или статьи 13, в зависимости от обстоятельств. В той мере, в какой акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другие непостоянные носители информации включает использование авторского права клиентом в соответствии с применимым законодательством и договорными соглашениями, такое копирование является всего лишь средством, с помощью которого цифровой сигнал захватывается и сохраняется. Это использование авторского права не важно для целей классификации, потому что оно не С (12) соответствует тому, за что по существу производится платеж (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей определения роялти. Также не было бы оснований классифицировать такие сделки как «роялти», если в соответствии с применимым законодательством и договорными соглашениями создание копии рассматривается как использование авторского права поставщиком, а не клиентом. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

17.4 Напротив, сделки, где существенным возмещением за платеж является предоставление права на использование авторского права на цифровой продукт, который электронно загружается для этой цели, будут приводить к роялти. Это было бы, например, в случае издателя книг, который платит за приобретение права на воспроизведение изображения, защищенного авторским правом, которое он загружает электронно с целью включения его на обложку книги, которую он издает. В этой сделке существенным возмещением за платеж является приобретение прав на использование авторского права на цифровой продукт, то есть права на воспроизведение и распространение изображения, а не просто приобретение цифрового контента. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

18. Предложения, сделанные выше в отношении смешанных договоров, также могут быть применены к определенным выступлениям артистов и, в частности, к оркестровым концертам, данным дирижером, или сольным концертам, данным музыкантом. Плата за музыкальное выступление, вместе с платой за любое одновременное радиовещание, похоже, подпадает под статью 17. Если же, по тому же или по отдельному договору, музыкальное выступление записывается, и артист оговорил, что ему, на основании его авторского права на звукозапись, будут выплачиваться роялти от продажи или публичного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

воспроизведения записей, то та часть полученного им платежа, которая состоит из таких роялти, подлежит рассмотрению в соответствии со статьей 12. Однако, если авторское право на звукозапись, в силу соответствующего закона об авторском праве или условий договора, принадлежит лицу, с которым артист договорился на оказание своих услуг (т.е. музыкального выступления во время записи), или третьему лицу, то платежи, произведенные по такому договору, подпадают под действие статей 7 (например, если выступление происходит за пределами государства источника платежа) или 17, а не под действие настоящей Статьи, даже если эти платежи зависят от продажи записей. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

19. Далее отмечается, что переменные или фиксированные платежи за разработку месторождений полезных ископаемых, источников или других природных ресурсов регулируются статьей 6 и, следовательно, не подпадают под действие настоящей Статьи. С (12) (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

20. Некоторые Государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие уплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами (residents) других Государств, выходят за рамки договоренности, призванной предотвратить их налогообложение как в государстве источника (source State), так и в государстве резидентства (State of residence) бенефициара, когда бенефициар имеет постоянное

представительство (PE) в первом Государстве. Пункт 3 не основан на такой концепции, которая иногда называется «силой притяжения постоянного представительства». Он не устанавливает, что роялти, возникающие у резидента Договаривающегося государства (Contracting State) из источника, расположенного в другом Государстве, должны, в силу некоего юридического предположения или даже фикции, быть связаны с постоянным представительством (PE), которое этот резидент может иметь в последнем Государстве, так что указанное Государство не было бы обязано ограничивать свое налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что в государстве источника роялти облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства (PE), принадлежащего там бенефициару, который является резидентом другого Государства, если они уплачиваются в отношении прав или имущества, составляющих часть активов постоянного представительства (PE) или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае пункт 3 освобождает государство источника роялти от любых ограничений, предусмотренных Статьей. Вышеизложенные пояснения соответствуют пояснениям в Комментарии к статье 7. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

21. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам (PE), созданным исключительно для этой цели в странах, предлагающих преференциальный режим для доходов от роялти. Помимо того факта, что положения статьи 29 (и, в частности, пункт 8 этой Статьи) и принципы, изложенные в разделе «Неправомерное использование Конвенции» в Комментарии к статье 1, обычно будут предотвращать такие злоупотребительные сделки,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство (PE) только в том случае, если там ведется предпринимательская деятельность, и, как объясняется ниже, требование о том, чтобы право или имущество были «фактически связаны» с таким местоположением, требует большего, чем просто отражение права или имущества в бухгалтерских книгах постоянного представительства (PE) для целей бухгалтерского учета. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21.1 Право или имущество, в отношении которых выплачиваются роялти, будут фактически связаны с постоянным представительством (PE) и, следовательно, составят часть его коммерческих активов, если «экономическое» право собственности на такое право или имущество будет отнесено к этому постоянному представительству (PE) в соответствии с принципами, разработанными в отчете Комитета под названием Attribution of Profits to Permanent Establishments1 (см., в частности, пункты 72–97 части I отчета) для целей применения пункта 2 статьи 7. В контексте этого пункта «экономическое» право собственности на право или имущество означает эквивалент права собственности для целей налога на прибыль отдельным предприятием, со всеми сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на роялти, относящиеся к праву собственности на право или имущество, право на любую доступную амортизацию и потенциальное подверженность прибылям или убыткам от повышения или понижения стоимости этого права или имущества). C (12) (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

21.2 В случае постоянного представительства (PE) предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, фактически ли право или имущество связаны с постоянным представительством (PE), должно производиться с должным учетом руководящих указаний, изложенных в Части IV отчета Комитета, относительно того, учитываются ли доход или прирост от такого права или имущества при определении доходности постоянного представительства (PE) от объема инвестиционных активов, отнесенных к нему (см., в частности, пункты 165–170 Части IV). Поскольку эти руководящие указания носят общий характер, налоговым органам следует рассмотреть применение гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этих руководящих указаний для целей определения конкретных активов, фактически связанных с постоянным представительством (PE). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 4

22. Цель этого пункта состоит в ограничении действия положений, касающихся налогообложения роялти, в тех случаях, когда в силу особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход (beneficial owner), или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплаченных роялти превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, если бы они договорились на расстоянии вытянутой руки. Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к этой последней упомянутой сумме, а излишняя часть роялти остается облагаемой налогом в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств с должным учетом других положений Конвенции (the Convention). Пункт допускает только корректировку суммы роялти, а не переквалификацию роялти таким образом, чтобы придать им иной характер, например, вклад в акционерный капитал. Для того чтобы такая корректировка была возможна в соответствии с пунктом 4 статьи 12, необходимо было бы как минимум удалить ограничительную фразу «с учетом использования, права или информации, за которые они уплачиваются». Если считается уместным достижение большей ясности намерения, после слова «превышает» может быть добавлена фраза, такая как «по любой причине». C (12) (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

23. Из текста ясно, что для применения этого положения платеж, признанный чрезмерным, должен быть обусловлен особыми отношениями между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда роялти выплачиваются физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или которое прямо или косвенно контролируется им, или которое подчинено группе, имеющей с ним общий интерес. Эти примеры, кроме того, схожи или аналогичны случаям, предусмотренным статьей 9. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

24. С другой стороны, концепция особых отношений также охватывает родственные или брачные отношения и, в целом, любую общность интересов, отличную от правовых отношений, порождающих выплату роялти. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

25. В отношении налогового режима, который должен применяться к излишней части роялти, необходимо будет установить точный характер такого излишка в соответствии с обстоятельствами каждого случая, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесен для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции. Если два Договаривающихся государства столкнутся с трудностями при определении других положений Конвенции, применимых, по мере необходимости, к излишней части роялти, ничто не помешает им

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

внести дополнительные разъяснения в последнее предложение пункта 4, если это не изменит его общего смысла. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

26. Если принципы и нормы их соответствующего законодательства обяжут два Договаривающихся государства применять разные статьи Конвенции для целей налогообложения излишка, потребуется прибегнуть к процедуре взаимного согласования (MAP), предусмотренной Конвенцией, для разрешения возникшей трудности. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

27. Италия и Испания не придерживаются толкования, изложенного в пункте 8.2. Они придерживаются мнения, что платежи в обмен на передачу права собственности на элемент, указанный в определении роялти, подпадают под действие настоящей Статьи, если передается не полное право собственности. Италия также придерживается такого мнения в отношении пунктов 15 и 16. C (12) (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

27.1 Что касается пункта 10.1, Италия считает, что если договоры предоставляют исключительные права на распространение продукта или услуги наряду с другими правами, упомянутыми в определении роялти, то часть платежа, произведенного по этим договорам в обмен на исключительные права на распространение продукта или услуги, может, в зависимости от обстоятельств, подпадать под действие Статьи. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

28. Мексика, Португалия и Испания не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 14, 14.4, 15, 16 и с 17.1 по 17.4. Мексика, Португалия и Испания придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, когда передаются не полные права на программное обеспечение, если платежи осуществляются в обмен на право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации (за исключением платежей за право распространения стандартизированных копий программного обеспечения, не включающих право ни на адаптацию, ни на воспроизведение) или если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для коммерческого использования покупателем, когда, в последнем случае, программное обеспечение не является абсолютно стандартизированным, но каким-то образом адаптировано к покупателю. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

29. Мексика не придерживается толкования, изложенного в пункте 8.2. Мексика придерживается мнения, что платежи в обмен на передачу прав, представленных как отчуждение (например, географически ограниченные или ограниченные по времени права),

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

подпадают под действие настоящей Статьи, поскольку передаются не полные права, присущие элементу собственности, упомянутому в определении. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

30. Словацкая Республика не придерживается толкования, изложенного в пунктах 14, 15 и 17. Словацкая Республика придерживается мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, когда передаются менее чем полные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретённому для личного или предпринимательского использования покупателем, когда в этом последнем случае программное обеспечение не является абсолютно стандартизированным, а каким-либо образом адаптировано к покупателю. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

31. Греция не придерживается толкования, изложенного в пунктах 14 и 15 С (12) выше. Греция придерживается мнения, что платежи, связанные с программным обеспечением, подпадают под действие настоящей Статьи, независимо от того, являются ли платежи вознаграждением за использование (или право на использование) программного обеспечения для коммерческой эксплуатации либо для личного или предпринимательского использования покупателем. (Заменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

31.1 В отношении пункта 14 Корея придерживается мнения, что этот пункт может не учитывать тот факт, что ноу-хау может передаваться в форме компьютерного программного обеспечения. Поэтому Корея считает, что ноу-хау, сообщаемое нерезидентами посредством программного обеспечения или компьютерной программы, должно рассматриваться в соответствии со статьёй 12. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

31.2 Италия не согласна с тем, что толкование, изложенное в пункте 14.4, будет применяться во всех случаях. Она будет рассматривать каждый случай с учётом всех обстоятельств, включая права, предоставленные в отношении действий по распространению. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

31.3 В отношении пункта 9.1 Германия сохраняет свою позицию относительно того, могут ли и при каких обстоятельствах платежи, произведённые за приобретение права распоряжения транспортной мощностью трубопроводов или мощностью технических установок, линий или кабелей для передачи электрической энергии или связи (включая распространение радио- и телевизионных программ), рассматриваться как платежи, произведённые за аренду

промышленного, торгового или научного оборудования. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

31.4 Греция не придерживается толкования, изложенного в шестом тире пункта 11.4, и придерживается мнения, что все соответствующие платежи подпадают под действие Статьи. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

31.5 Греция не придерживается толкования, изложенного в пунктах 17.2 и 17.3, поскольку платежи, связанные со скачиванием компьютерного программного обеспечения, должны рассматриваться как роялти, даже если эти продукты приобретены для личного или предпринимательского использования покупателем. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

31.6 В отношении пункта 9.1 Чили и Мексика сохраняют свою позицию относительно того, могут ли и при каких обстоятельствах платежи, произведённые за право распоряжения транспортной мощностью трубопроводов или мощностью технических установок, спутников, линий или кабелей для передачи электрической энергии или для связи (включая распространение радио- и телевизионных С (12) программ), рассматриваться как платежи, произведённые за аренду промышленного, торгового или научного оборудования. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

31.7 Турция сохраняет свою позицию относительно того, составляют ли и при каких обстоятельствах платежи, указанные в пунктах 9.1, 9.3, 10.1 и 10.2, роялти. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

Пункт 1

32. Соединённые Штаты сохраняют за собой право облагать налогом в соответствии со своим внутренним законодательством роялти, выплачиваемые «экспатриированным лицом» связанному лицу в течение периода до десяти лет. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32.1 Латвия сохраняет за собой право облагать роялти налогом у источника, если получатель дохода является физическим лицом, которое является резидентом другого Договаривающегося государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Греция не может принять положение, которое лишало бы её возможности в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения предусматривать оговорку, предоставляющую ей право облагать роялти налогом по ставке до 10 процентов. (Изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

34. Чешская Республика сохраняет за собой право облагать налогом по ставке 10 процентов роялти, которые согласно чешскому законодательству имеют источник в Чешской Республике.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Чешская Республика также сохраняет за собой право применять к платежам за использование или право на использование прав на программное обеспечение налоговый режим, отличный от режима, предусмотренного для авторских прав. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

35. Канада сохраняет свою позицию по пункту 1 и желает сохранить ставку налога у источника в размере 10 процентов в своих двусторонних конвенциях. Однако Канада была бы готова предоставить освобождение от налога в отношении роялти за авторские права в отношении культурных, драматических, музыкальных или художественных произведений, но не включая роялти в отношении кинофильмов и произведений на киноплёнке или видеоленте либо иных средствах воспроизведения для использования в связи с телевидением. Канада была бы также готова в большинстве обстоятельств предоставить освобождение в отношении роялти в отношении компьютерного программного обеспечения, патентов и ноу-хау. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY) С (12) 36. Австралия, Чили, Корея, Мексика, Новая Зеландия, Польша,

Португалия, Словацкая Республика, Словения и Турция сохраняют за собой право облагать роялти налогом у источника. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

37. Италия сохраняет за собой право облагать роялти налогом у источника, но готова предоставить благоприятный режим определённым роялти (например, роялти за авторские права). Италия также сохраняет за собой право применять к использованию или праву на использование прав на программное обеспечение налоговый режим, отличный от режима, предусмотренного для авторского права. (Перенумерован 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

38. Греция сохраняет за собой право включить платежи, указанные в пунктах 9.1, 9.2 и 9.3, в определение роялти. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

39. Австралия сохраняет за собой право изменить определение роялти, с тем чтобы включить платежи или зачисления, которые рассматриваются как роялти согласно её внутреннему законодательству. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

40. Канада, Чили, Чешская Республика, Латвия и Словацкая Республика сохраняют за собой право добавить слова «за использование или право на использование промышленного, торгового или научного оборудования» в пункт 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

41. Греция, Италия и Мексика сохраняют за собой право продолжать включать доход, полученный от аренды промышленного, торгового или научного оборудования и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

контейнеров, в определение «роялти», как это предусмотрено в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции 1977 года. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

41.1 Польша сохраняет за собой право включить в определение «роялти» доход, полученный от использования или права на использование промышленного, торгового или научного оборудования и контейнеров. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

42. Новая Зеландия сохраняет за собой право облагать налогом у источника платежи от аренды промышленного, торгового или научного оборудования и контейнеров. (Перенумерован 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

43. (Удалён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

43.1 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (12)

44. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45. (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

46. Турция сохраняет за собой право облагать налогом у источника доход от аренды промышленного, торгового или научного оборудования. (Перенумерован 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

46.1 Мексика и Соединённые Штаты сохраняют за собой право рассматривать в качестве роялти прирост, полученный от отчуждения имущества, описанного в пункте 2 Статьи, при условии, что такой прирост зависит от производительности, использования или распоряжения этим имуществом. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

46.2 (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

46.3 (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

47. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Иные оговорки

48. Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Чешская Республика, Эстония, Франция, Израиль, Латвия, Мексика, Словацкая Республика и Словения сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по

аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

49. Мексика сохраняет за собой право предложить положение, согласно которому роялти будут считаться возникающими в Договаривающемся государстве, когда такие роялти

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

относятся к использованию или праву на использование в этом Договаривающемся государстве любого имущества или права, описанного в пункте 2 статьи 12. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

50. Словацкая Республика сохраняет за собой право применять к платежам за использование или право на использование прав на программное обеспечение налоговый режим, отличный от режима, предусмотренного для авторских прав. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ Заголовок: Изменён путём добавления слова «THE» в заголовок Комментария к статье 12 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок имел следующую редакцию: C (12) «COMMENTARY ON ARTICLE 12 CONCERNING TAXATION OF ROYALTIES»

Пункт 1: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Проекте модельной конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 29 апреля 2000 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. В принципе, роялти в отношении лицензий на использование патентов и аналогичного имущества и аналогичные платежи являются для получателя доходом от предоставления в пользование. Предоставление в пользование может осуществляться в связи с промышленным или торговым предприятием (например, использование литературного авторского права, предоставленное издателем) или независимой профессией (например, использование патента, предоставленное изобретателем) либо вполне независимо от какой-либо деятельности предоставившего право лица (например, использование патента, предоставленное наследниками изобретателя).» Заголовок, непосредственно предшествовавший пункту 1, был удалён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года заголовок, непосредственно предшествовавший пункту 1, имел следующую редакцию: «A. General Observations»

Пункт 2: Изменён 23 июля 1992 г. путём замены ссылки на пункт 5

статьи 24 ссылкой на пункт 4 статьи 24 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Некоторые страны не разрешают вычет уплаченных роялти для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же Государства или не подлежит налогообложению в этом Государстве. В противном случае они запрещают вычет. Вопрос о том, должен ли вычет также допускаться в случаях, когда роялти выплачиваются резидентом Договаривающегося государства резиденту другого Государства, рассматривается в пункте 5 статьи 24.»

Пункт 2 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 9 Проекта конвенции

1963 года. Пункт 1 Проекта конвенции 1963 года был удалён, а

пункт 9 был изменён и перенумерован при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время заголовок,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

предшествовавший пункту 9, был удалён. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 9 и предшествовавший ему заголовок имели следующую редакцию:

«B. Deductibility of Royalties for the Purposes of the Payer's Tax

9. Некоторые страны не разрешают вычет уплаченных роялти для целей налогообложения плательщика, если получатель также не является резидентом того же Государства или не подлежит налогообложению в этом Государстве. В противном случае они запрещают вычет. Налоговый комитет считает желательным, чтобы рассматриваемый вычет также допускался в случаях, когда роялти выплачиваются резидентом Договаривающегося государства резиденту другого Государства, при этом, разумеется, оставляя в стороне случаи мошенничества; он считает, что вычет не должен запрещаться лишь потому, что налог, подлежащий уплате получателем таких роялти, не взимается в государстве источника во исполнение предлагаемой Статьи. Любой иной порядок действий мог бы свести на нет благоприятные последствия мер, принятых для избежания двойного налогообложения.»

Пункт 2 Проекта конвенции 1963 года был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 имел следующую редакцию: C (12) «2. Модельные конвенции, разработанные Налоговым комитетом Лиги Наций в 1928 г., не содержали каких-либо специальных правил о налогообложении таких роялти и аналогичных платежей. Таким образом, они могли облагаться налогом только в Государстве, в котором проживал предоставивший право, если только они не были получены в связи с постоянным представительством, которое предоставивший право содержал в другом Государстве, причём понятие «постоянное представительство» включало здесь постоянное место деятельности, используемое для осуществления профессиональной деятельности.»

Пункт 3: Соответствует пункту 10 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 3

Проекта конвенции 1963 года был удалён, а пункт 10 и предшествующие заголовки были изменены и перенумерованы как пункт 3 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 и предшествующие заголовки имели следующую редакцию: «II. COMMENTARY ON THE DRAFT ARTICLE Paragraph 1

10. Первый пункт следует Модельным конвенциям, разработанным в Лондоне в 1946 году Налоговым комитетом Лиги Наций, и решениям, принятым во многих Конвенциях между государствами — членами О.Э.С.Р., принимая принцип исключительного налогообложения роялти в государстве резидентства получателя. Единственным исключением из этого принципа является то, которое сделано в случаях, рассматриваемых в пункте 3.»

Пункт 3 Проекта конвенции 1963 года был исключён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 гласил следующее: «3. Модельная конвенция, разработанная в Мехико в 1943 году Налоговым комитетом Лиги Наций, действительно содержит специальное положение о налогообложении роялти и аналогичных платежей (Статья X). В этой Модельной конвенции проводилось различие между роялти и суммами, полученными в качестве вознаграждения за право использования:

a) патента, секретного процесса или формулы, товарного знака или иного аналогичного права; и

b) музыкального, художественного, литературного, научного или иного культурного произведения.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 28 января 2003 года и до 15 июля 2014 года пункт 4 гласил следующее: «4. Требование о наличии фактического права на доход было введено в пункт 1 Статьи 12 для разъяснения того, как Статья применяется в отношении платежей, производимых посредникам. Оно ясно показывает, что государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода в виде роялти лишь потому, что этот доход был немедленно получен резидентом государства, с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» («beneficial owner») используется не в узком техническом смысле; скорее, он должен пониматься в своём контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения.»

Пункт 4 был заменён 28 января 2003 года, когда он был изменён и перенумерован

как пункт 4.2 (см. историю пункта 4.2), и был добавлен новый пункт 4 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 года). C (12)

Пункт 4.1: Изменён 15 июля 2014 года путём переноса двух последних предложений в новый

пункт 10.1 и замены слов «received by» на «paid to» и «immediate» на

«direct» докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 28 января 2003 года и до 15 июля 2014 года пункт 4.1 и его сноска гласили следующее: «4.1. Льгота или освобождение в отношении статьи дохода предоставляется государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для устранения в целом или частично двойного налогообложения, которое в противном случае возникло бы вследствие одновременного налогообложения этого дохода государством резидентства. Когда статья дохода получена резидентом Договаривающегося государства, действующим в качестве агента или номинального держателя (nominee), было бы несовместимо с объектом и целью Конвенции, если бы государство источника предоставляло льготу или освобождение лишь на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации отвечает признакам резидента, однако потенциальное двойное налогообложение не возникает как следствие этого статуса, поскольку получатель не рассматривается в качестве владельца дохода для налоговых целей в государстве резидентства. В равной мере было бы несовместимо с объектом и целью Конвенции, если бы государство источника предоставляло льготу или освобождение в случае, когда резидент Договаривающегося государства, иным образом, чем через отношения агентирования или номинального держания, просто действует как кондуит для другого лица, которое фактически получает выгоду от соответствующего дохода. По этим причинам доклад Комитета по налоговым вопросам под названием «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies»[1] («Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний») делает вывод о том, что кондуитная компания не может обычно рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если, хотя и будучи формальным владельцем, она имеет, как практическое дело, весьма узкие полномочия, которые

делают её в отношении соответствующего дохода простым доверительным управляющим или администратором, действующим за счёт заинтересованных сторон. 1 Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.»

Пункт 4.1 был добавлен 28 января 2003 года докладом под названием «The 2002 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 года).

Пункт 4.2: Добавлен 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. Пункт 4.2

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

включает два последних предложения пункта 4.1 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 года (см. историю пункта 4.1).

Пункт 4.3: Изменён 21 ноября 2017 года путём изменения перекрёстных ссылок

докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года

пункт 4.3 гласил следующее:

«4.3 В этих различных примерах (агент, номинальный держатель, кондуитная компания, действующая как доверительный управляющий или администратор) непосредственный получатель роялти не является «лицом, имеющим фактическое право на доход», поскольку право этого получателя использовать роялти и распоряжаться ими ограничено договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу. Такое обязательство обычно вытекает из соответствующих юридических документов, однако может также быть установлено на основании фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что по существу получатель явно не имеет права использовать роялти и распоряжаться ими, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу. К этому виду обязательств не относились бы договорные или законные обязательства, которые не зависят от получения платежа непосредственным получателем, — такие как обязательство, которое не зависит от получения платежа и которое непосредственный получатель несёт как должник или как сторона финансовых сделок, либо типичные распределительные обязательства пенсионных схем и C (12) механизмов коллективного инвестирования, имеющих право на льготы по договору согласно принципам пунктов 6.8–6.34 Комментария к Статье 1. Когда получатель роялти действительно имеет право использовать роялти и распоряжаться ими, не будучи ограниченным договорным или законным обязательством передать полученный платёж другому лицу, получатель является «лицом, имеющим фактическое право на доход» в отношении этих роялти. Следует также отметить, что Статья 12 говорит о лице, имеющем фактическое право на роялти, в отличие от владельца права или имущества, в отношении которых выплачиваются роялти, который в некоторых случаях может быть иным.»

Пункт 4.3 был добавлен 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года.

Пункт 4.4: Изменён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года пункт 4.4 гласил следующее: «4.4 То обстоятельство, что получатель роялти считается лицом, имеющим фактическое право на эти роялти, не означает, однако, что положения пункта 1 должны автоматически применяться. Льгота по этим положениям не должна предоставляться в случаях злоупотребления (см. также пункт 7 ниже). Как разъяснено в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» («Improper use of the Convention») в Комментарии к Статье 1, существует много способов противодействия ситуациям с кондуитными компаниями и, более общо, договорным шоппингом (treaty shopping). К ним относятся специальные положения против злоупотреблений в договорах, общие правила против злоупотреблений и подходы «существо над формой» (substance-over-form) или экономической сущности (economic substance). Хотя концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» охватывает некоторые формы избежания налогообложения (т. е. те, которые связаны с интерпозицией получателя, обязанного передать роялти кому-либо другому), она не охватывает иные случаи договорного шоппинга и поэтому не должна рассматриваться как каким-либо образом ограничивающая применение иных подходов к противодействию таким случаям.»

Пункт 4.4 был добавлен 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года.

Пункт 4.5: Добавлен 15 июля 2014 года докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года.

Пункт 4.6: Изменён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

21 ноября 2017 года. После 15 июля 2014 года и до 21 ноября 2017 года пункт 4.6 гласил следующее: «4.6. При соблюдении иных условий, установленных Статьёй, освобождение от налогообложения в государстве источника сохраняется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем государстве, в тех случаях, когда лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1997 году для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов).»

Пункт 4.6 в редакции после 15 июля 2014 года соответствовал пункту 4.2. В указанную дату

пункт 4.2 был изменён и перенумерован как пункт 4.6 докладом под названием

«The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 года. После 28 января 2003 года и до 15 июля 2014 года пункт 4.2 гласил следующее: «4.2. При соблюдении иных условий, установленных Статьёй, ограничение налога в государстве источника сохраняется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, в тех случаях, когда лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства (текст С (12) Модели был изменён в 1995 году для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов). Государства, которые желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров.»

Пункт 4.2 в редакции до 28 января 2003 года соответствовал пункту 4.

28 января 2003 года пункт 4 был изменён и перенумерован как пункт 4.2 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 года, на основе другого доклада под названием «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» («Ограничение права на льготы по договору») (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 года). После 23 октября 1997 года и до 28 января 2003 года пункт 4 гласил следующее: «4. Согласно пункту 1 освобождение от налога в государстве источника не предоставляется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства (текст Модели был изменён в 1995 году для разъяснения этого положения, которое неизменно отражало позицию всех государств-членов). Государства, которые желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров.»

Пункт 4 был изменён 23 октября 1997 года докладом под названием «The 1997 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. В Модельной налоговой конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 года пункт 4 гласил следующее: «4. Согласно пункту 1 освобождение от налога в государстве источника не предоставляется, когда между бенефициаром и плательщиком помещён посредник, такой как агент или номинальный держатель, если только лицо, имеющее фактическое право на доход, не является резидентом другого Договаривающегося государства. Государства, которые желают сделать это более явным, вправе сделать это в ходе двусторонних переговоров. Термин «paid» («выплачиваемые») имеет весьма широкий смысл, поскольку понятие платежа означает исполнение обязательства предоставить средства в распоряжение кредитора способом, требуемым договором или обычаем.»

Пункт 4 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то время

пункт 4 Проекта конвенции 1963 года был исключён и был добавлен новый пункт 4.

В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«4. В случае a) роялти и иные платежи облагались налогом только в государстве, где использовалось право или имущество. В случае b) право на налогообложение принадлежало исключительно государству, резидентом которого являлся предоставляющий — в данном случае предоставляющий произведение, — если только роялти не были получены в связи с постоянным представительством, которое предоставляющий содержал в другом государстве, причём понятие «постоянное представительство» и здесь включало постоянное место деятельности, используемое для осуществления профессиональной деятельности.»

Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 года докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 года. После 17 июля 2008 года и до 21 ноября 2017 года пункт 5 гласил следующее: «5. Статья касается только роялти, возникающих в Договаривающемся государстве и на которые имеет фактическое право резидент другого Договаривающегося государства. Она не применяется поэтому к роялти, возникающим в третьем государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого Государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям см. пункты 4–6 Комментария к Статье 21). Процедурные вопросы в настоящей Статье не рассматриваются. Каждое государство должно быть в состоянии применять процедуру, предусмотренную в его собственном праве. Специфические вопросы возникают в треугольных ситуациях (см. пункт 71 Комментария к Статье 24).»

Пункт 5 ранее был изменён 17 июля 2008 года путём замены перекрёстной ссылки

на «пункт 53 Комментария к Статье 24» ссылкой на «пункт 71 Комментария к Статье 24» докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 года. После 23 октября 1997 года и до 17 июля 2008 года пункт 5 гласил следующее: «5. Статья касается только роялти, возникающих в Договаривающемся государстве и на которые имеет фактическое право резидент другого Договаривающегося государства. Она не применяется поэтому к роялти, возникающим в третьем государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого Государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям ср. пункты 4–6 Комментария к Статье 21). Процедурные вопросы в настоящей Статье не рассматриваются. Каждое государство должно быть в состоянии применять процедуру, предусмотренную в его собственном праве. Специфические вопросы возникают в треугольных ситуациях (ср. пункт 53 Комментария к Статье 24).»

Пункт 5 ранее был изменён 23 октября 1997 года докладом под названием «The

1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 года. После 23 июля 1992 года и до 23 октября 1997 года пункт 5 гласил следующее: «5. Статья касается только роялти, возникающих в Договаривающемся государстве и выплачиваемых резиденту другого Договаривающегося государства. Она не применяется поэтому к роялти, возникающим в третьем государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого Государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям ср. пункты 4–6 Комментария к Статье 21). Процедурные вопросы в настоящей Статье не рассматриваются. Каждое государство должно быть в состоянии применять процедуру, предусмотренную в его собственном праве. Специфические вопросы возникают в треугольных ситуациях (ср. пункт 53 Комментария к Статье 24).»

Пункт 5 ранее был изменён 23 июля 1992 года докладом под названием «The

Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого доклада под названием «Треугольные случаи» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 5 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«5. Статья касается только роялти, возникающих в Договаривающемся государстве и выплачиваемых резиденту другого Договаривающегося государства. Поэтому она не применяется к роялти, возникающим в третьем государстве, а также к роялти, возникающим в Договаривающемся государстве, которые относятся к постоянному представительству, которое предприятие этого Государства имеет в другом Договаривающемся государстве (по этим случаям ср. пункты 4–6 Комментария к статье 21).»

Пункт 5 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 5 был удалён и был добавлен новый пункт 5. В Проекте конвенции

1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. По вопросу о налогообложении патентных роялти и аналогичных платежей Модельная конвенция, подготовленная в Лондоне в 1946 г. Фискальным комитетом Лиги Наций, обнаруживает следующее отличие от мексиканского текста:

а) в отношении как прав, упомянутых в пункте 3(a), так и прав, упомянутых в пункте 3(b), право на налогообложение всегда принадлежит государству резидентства предоставителя, и С

(12) b) если предприятие одного из Договаривающихся государств выплачивает роялти предприятию другого Договаривающегося государства и между двумя предприятиями существует особенно тесная экономическая связь, то роялти могут облагаться налогом в государстве, в котором используются соответствующие права.»

Пункт 6: Соответствует пункту 11 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 6

Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а пункт 11 был перенумерован и изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Пункт 1 не устанавливает, должны ли освобождения в государстве источника быть обусловлены тем, что роялти подлежат налогообложению в государстве резидентства. Этот вопрос может быть решён тем или иным образом путём двусторонних переговоров.»

Пункт 6 Проекта конвенции 1963 г. был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Изучение более поздних Конвенций показало, что принципы Лондонского проекта были приняты большинством стран — членов О.Э.С.Р.:

a) право облагать налогом патентные роялти и аналогичные платежи предоставляется в принципе, таким образом, государству резидентства предоставителя;

b) если патентные роялти и аналогичные платежи получены в связи с постоянным представительством, расположенным в одном из Государств и составляющим часть промышленного или торгового предприятия, осуществляемого в другом Государстве предоставителем, либо получены в связи с профессиональными услугами, оказываемыми предоставителем в одном из Государств, а предоставитель является резидентом другого Государства, то они подлежат режиму в соответствии с правилами, применимыми по Конвенции к доходу от промышленного или торгового предприятия либо к доходу от оказания профессиональных услуг, соответственно.»

Пункт 7: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«7. Внимание вообще обращается на следующий случай: лицом, имеющим фактическое право на роялти, возникающие в Договаривающемся государстве, является компания — резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам за пределами этого другого Государства; её практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом (частная инвестиционная компания, базовая компания). Может возникнуть вопрос о том, оправданно ли в случае такой компании допускать в государстве источника роялти налоговое освобождение, которое предусмотрено пунктом 1. Может быть целесообразным при проведении двусторонних переговоров согласовать специальные исключения из правила налогообложения, установленного в настоящей Статье, с тем чтобы определить режим, применимый к таким компаниям.»

Пункт 7 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 12

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 7 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а

пункт 12 был изменён и перенумерован при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Внимание вообще обращается на следующий случай; получателем роялти, возникающих в Договаривающемся государстве, является компания — резидент другого Договаривающегося государства; весь или часть её капитала принадлежит акционерам — резидентам за пределами этого другого Государства; её С (12) практика состоит в том, чтобы не распределять свою прибыль в форме дивидендов; и она пользуется преференциальным налоговым режимом («частная инвестиционная компания», «базовая компания»). Может возникнуть вопрос в случае такой компании о том, оправданно ли допускать в государстве источника налоговое освобождение, которое предусмотрено Статьёй. Может быть целесообразным при проведении двусторонних переговоров согласовать специальные исключения из правила налогообложения, установленного в настоящей Статье, с тем чтобы определить режим, применимый к таким компаниям.»

Пункт 7 Проекта конвенции 1963 г. был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. В дополнение к правилам Лондонской модельной конвенции, подготовленной Лигой Наций, более поздние Конвенции между странами — членами О.Э.С.Р. содержат специальные положения относительно:

a) арендных платежей в отношении кинематографических фильмов. В большинстве Конвенций они рассматриваются подобно патентным роялти и иным аналогичным платежам; в некоторых случаях, однако, они рассматриваются как промышленный или торговый доход;

b) платежей за использование научного или промышленного оборудования. Они рассматриваются подобно патентным роялти и тому подобному;

c) роялти, представляющих собой более чем адекватное возмещение. В этом случае обусловленное роялти отличается от суммы, которая обычно была бы согласована при тех же обстоятельствах, что является средством воспрепятствовать налогообложению дохода тем или иным Государством. Государство, в котором используются права, имеет право облагать налогом ту часть роялти или иного платежа, которая превышает адекватное возмещение.»

Пункт 8: Изменён 17 июля 2008 г. путём переноса пятого, предпоследнего и последнего

предложений в пункты 8.1, 8.3 и 8.4 соответственно докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам интеллектуальной собственности, указанным в тексте, и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

к информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Определение применяется к платежам за использование или за право использования прав упомянутого вида независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензии, так и возмещение, которое лицо было бы обязано уплатить за мошенническое копирование или нарушение права. Определение не применяется, однако, к платежам, которые, хотя и основаны на числе случаев использования права, принадлежащего кому-либо, производятся иному лицу, которое само не владеет правом или правом на его использование (ср., например, пункт 18 ниже). Следует также отметить, что слово «платёж», используемое в определении, имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает исполнение обязанности предоставить средства в распоряжение кредитора способом, требуемым договором или обычаем. В качестве руководства

ниже даются определённые разъяснения с тем, чтобы определить сферу действия статьи 12 по отношению к сфере действия иных статей Конвенции, в частности, в том что касается предоставления информации.»

Пункт 8 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 8 имел следующую редакцию: C (12) «8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам интеллектуальной собственности, указанным в тексте, и к информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Определение применяется к платежам за использование или за право использования прав упомянутого вида независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензии, так и возмещение, которое лицо было бы обязано уплатить за мошенническое копирование или нарушение права. Следует также отметить, что слово «платёж», используемое в определении, имеет весьма широкое значение, поскольку понятие платежа означает исполнение обязанности предоставить средства в распоряжение кредитора способом, требуемым договором или обычаем. В качестве руководства ниже даются определённые разъяснения с тем, чтобы определить сферу действия статьи 12 по отношению к сфере действия иных статей Конвенции, в частности, в том что касается предоставления информации.»

Пункт 8 ранее был изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «The

1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам интеллектуальной собственности, указанным в тексте, и к информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Определение применяется к платежам за использование или за право использования прав упомянутого вида независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензии, так и возмещение, которое лицо было бы обязано уплатить за мошенническое копирование или нарушение права. В качестве руководства ниже даются определённые разъяснения с тем, чтобы определить сферу действия статьи 12 по отношению к сфере действия иных статей Конвенции, в частности, в том что касается предоставления информации.»

Пункт 8 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём удаления слов

«аренда оборудования и» в последней строке докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 8 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам промышленной и коммерческой собственности, указанным в тексте, и к информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта. Определение применяется к платежам за использование или за право использования прав упомянутого вида независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензии, так и возмещение, которое лицо было бы обязано уплатить за мошенническое копирование или нарушение права. В качестве руководства ниже даются определённые разъяснения с тем, чтобы определить сферу действия статьи 12 по отношению к сфере действия иных статей Конвенции, в частности, в том что касается аренды оборудования и предоставления информации.»

Пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пунктам 13, 14 и 15

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 8 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а пункты 13, 14 и 15 были изменены и включены в пункт 8 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 13, был перемещён непосредственно перед пунктом 8. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункты 13, 14 и 15 имели следующую редакцию: С (12) «13. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». Они относятся, в общем, к правам или имуществу, составляющим различные формы литературной и художественной собственности, к элементам промышленной и коммерческой собственности, указанным в тексте, и к информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.

14. Определение применяется к платежам за использование или право на использование прав указанного вида независимо от того, были ли они или должны ли они быть зарегистрированы в публичном реестре.

15. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензии, так и компенсацию, которую лицо было бы обязано уплатить за мошенническое копирование или нарушение права.»

Пункт 8 Проекта конвенции 1963 г. был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. С учётом изложенных выше соображений Налоговый комитет подготовил статью о прямом налогообложении патентных роялти и аналогичных платежей.»

Пункт 8.1: Соответствует пятому предложению пункта 8 в редакции, действовавшей до

17 июля 2008 г. 17 июля 2008 г. пункт 8.1 был перенумерован в пункт 8.5 (см. историю пункта 8.5), а пятое предложение пункта 8 заменило пункт 8.1 (см. историю пункта 8) докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.3: Соответствует предпоследнему предложению пункта 8 в редакции,

действовавшей до 17 июля 2008 г. В указанную дату предпоследнее предложение пункта 8 было изменено и включено в новый пункт 8.3 (см. историю пункта 8) докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.4: Соответствует последнему предложению пункта 8 в редакции, действовавшей до

17 июля 2008 г. В указанную дату последнее предложение пункта 8 было включено в новый пункт 8.4 (см. историю пункта 8) докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 8.5: Соответствует пункту 8.1 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В

указанную дату пункт 8.1 был перенумерован в пункт 8.5 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8.1 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 9: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 9 Модельной конвенции 1977 г.

был удалён и добавлен новый пункт 9, докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе двух предыдущих докладов под названиями «The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и «The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и вплоть до 23 июля 1992 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Необходимо проводить чёткое различие между роялти, уплачиваемыми за использование оборудования, которые подпадают под статью 12, и платежами, составляющими вознаграждение за продажу оборудования, которые могут, в зависимости от случая, подпадать под статьи 7, 13, 14 или 21. Некоторые договоры сочетают элемент найма и элемент продажи, так что иногда оказывается затруднительным определить их подлинный правовой смысл. В случае C (12) договоров купли-продажи в кредит и договоров аренды с правом выкупа представляется ясным, что элемент продажи является преобладающим, поскольку стороны с самого начала согласовали, что право собственности на соответствующее имущество будет передано от одной стороны другой, хотя они и обусловили это уплатой последнего взноса. Следовательно, взносы, уплачиваемые покупателем/нанимателем, в принципе не составляют роялти. Однако в случае ленд-лиза и, в частности, лизинга единственной или по крайней мере основной целью договора обычно является наём, даже если наниматель имеет по нему право в течение срока его действия выкупить соответствующее оборудование полностью. Поэтому статья 12 применяется в обычном случае к арендным платежам, уплачиваемым нанимателем, включая все арендные платежи, уплаченные им вплоть до даты осуществления им любого права на выкуп.»

Пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

пункт 2 (см. историю пункта 2), и был добавлен новый пункт 9.

Пункт 9.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 9.2: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и вплоть до 21 ноября 2017 г. пункт 9.2 имел следующую редакцию: «9.2 Кроме того, платежи, производимые оператором телекоммуникационной сети другому оператору сети по типичному соглашению о «роуминге» (см. пункт 9.1 Комментария к статье 5), не будут составлять роялти по определению пункта 2, поскольку эти платежи производятся не в качестве вознаграждения за использование или право на использование имущества либо за информацию, указанные в определении (их нельзя, например, рассматривать как платежи за использование или право на использование секретного процесса, поскольку никакая секретная технология не используется и не передаётся оператору). Этот вывод остаётся верным даже в случае договоров, которые включают сдачу в аренду промышленного, коммерческого или научного (ICS) оборудования в определение роялти, поскольку оператор, уплачивающий сбор по соглашению о роуминге, уплачивает его не за использование или право на использование посещаемой сети, к которой он не имеет физического доступа, а скорее за телекоммуникационные услуги, предоставляемые иностранным оператором сети.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 9.2 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 9.3: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 10: Изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «industrial and

commercial» словом «business» докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и вплоть до 29 апреля 2000 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Арендная плата в отношении кинематографических фильмов также рассматривается как роялти независимо от того, демонстрируются ли такие фильмы в кинотеатрах или по телевидению. Однако может быть согласовано путём двусторонних переговоров, что арендная плата в отношении кинематографических фильмов должна рассматриваться как промышленная и коммерческая прибыль и, следовательно, подчиняться положениям статей 7 и 9.»

Пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пунктам 16 и 17

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был изменён С (12) и перенумерован в пункт 3 (см. историю пункта 3), а предшествующий заголовок был перенесён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункты 16 и 17 Проекта конвенции 1963 г. были изменены и включены в пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункты 16 и 17 имели следующую редакцию: «16. В соответствии с преобладающей практикой в конвенциях между странами — членами О.Э.С.Р. арендная плата в отношении кинематографических фильмов также рассматривается как роялти независимо от того, демонстрируются ли такие фильмы в кинотеатрах или по телевидению.

17. Однако в ходе двусторонних переговоров может быть согласовано, что плата за использование кинематографических фильмов должна рассматриваться как промышленная и торговая прибыль и, следовательно, подпадать под положения статей 5, 7 и 9.»

Пункт 10.1: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 10.2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 11: Изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. При отнесении к категории роялти платежей, получаемых в качестве вознаграждения за информацию об опыте промышленного, коммерческого или научного характера, пункт 2 обращается к понятию «ноу-хау». Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не различаются. Одно из таких определений, данное “Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle” (ANBPPI), гласит, что «ноу-хау представляет собой всю неразглашённую техническую информацию, независимо от того, может ли она быть запатентована или нет, которая необходима для промышленного воспроизведения продукта или

процесса непосредственно и на тех же условиях; поскольку оно вытекает из опыта, ноу-хау представляет собой то, что изготовитель не может узнать путём одного лишь исследования продукта и одного лишь знания о прогрессе техники».»

Пункт 11 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём удаления четвёртого и

последующих предложений, которые были изменены и включены в новые

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

пункты 11.1, 11.2, 11.4 и 11.6, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. При отнесении к категории роялти платежей, получаемых в качестве вознаграждения за информацию об опыте промышленного, коммерческого или научного характера, пункт 2 обращается к понятию «ноу-хау». Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не различаются. Одно из таких определений, данное “Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle” (ANBPPI), гласит, что «ноу-хау представляет собой всю неразглашённую техническую информацию, независимо от того, может ли она быть запатентована или нет, которая необходима для промышленного воспроизведения продукта или процесса непосредственно и на тех же условиях; поскольку оно вытекает из опыта, ноу-хау представляет собой то, что изготовитель не может узнать путём одного лишь исследования продукта и одного лишь знания о прогрессе техники.» В контракте на ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой стороне для использования ею за собственный счёт свои специальные знания и опыт, которые остаются неразглашёнными публично. Признаётся, что от передающего лица C (12) не требуется его собственное участие в применении формул, предоставленных лицензиату, и что он не гарантирует результат их применения. Таким образом, этот вид контракта отличается от контрактов о предоставлении услуг, по которым одна из сторон берёт на себя обязательство использовать обычную квалификацию, присущую данной профессии, при выполнении своими силами работ для другой стороны. Таким образом, платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание, за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии, за чисто техническую помощь или за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, не составляют роялти в смысле пункта 2. Такие платежи, как правило, подпадают под действие статьи 7. В деловой практике встречаются контракты, охватывающие и ноу-хау, и предоставление технической помощи. Одним из примеров, среди прочих, контрактов такого рода является франчайзинг, при котором франчайзер передаёт франчайзи свои знания и опыт и, помимо этого, предоставляет ему разнообразную техническую помощь, которая в определённых случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Надлежащий подход к смешанному контракту в принципе состоит в том, чтобы разбить на основе информации, содержащейся в контракте, или путём разумного пропорционального распределения всю сумму предусмотренного вознаграждения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по контракту, а затем применить к каждой выделенной таким образом части соответствующий налоговый режим. Однако если одна часть того, что предоставляется, составляет в значительной степени основную цель контракта, а другие предусмотренные в нём части носят только вспомогательный и в основном несущественный характер, то представляется возможным применить ко всей сумме вознаграждения режим, применимый к основной части.»

Пункт 11 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления слов «или

статья 14» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11.

При отнесении к категории роялти платежей, получаемых в качестве вознаграждения за информацию об опыте промышленного, коммерческого или научного характера, пункт 2 обращается к понятию «ноу-хау». Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не различаются. Одно из таких определений, данное “Association des Bureaux pour la Protection de la

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Propriété Industrielle” (ANBPPI), гласит, что «ноу-хау представляет собой всю неразглашённую техническую информацию, независимо от того, может ли она быть запатентована или нет, которая необходима для промышленного воспроизведения продукта или процесса непосредственно и на тех же условиях; поскольку оно вытекает из опыта, ноу-хау представляет собой то, что изготовитель не может узнать путём одного лишь исследования продукта и одного лишь знания о прогрессе техники.» В контракте на ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой стороне для использования ею за собственный счёт свои специальные знания и опыт, которые остаются неразглашёнными публично. Признаётся, что от передающего лица не требуется его собственное участие в применении формул, предоставленных лицензиату, и что он не гарантирует результат их применения. Таким образом, этот вид контракта отличается от контрактов о предоставлении услуг, по которым одна из сторон берёт на себя обязательство использовать обычную квалификацию, присущую данной профессии, при выполнении своими силами работ для другой стороны. Таким образом, платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание, за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии, за чисто техническую помощь или за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, не составляют роялти в смысле пункта 2. Такие платежи, как правило, подпадают под действие статьи 7 или статьи 14. В деловой практике встречаются контракты, охватывающие и ноу- хау, и предоставление технической помощи. Одним из примеров, среди прочих, C (12) контрактов такого рода является франчайзинг, при котором франчайзер передаёт франчайзи свои знания и опыт и, помимо этого, предоставляет ему разнообразную техническую помощь, которая в определённых случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Надлежащий подход к смешанному контракту в принципе состоит в том, чтобы разбить на основе информации, содержащейся в контракте, или путём разумного пропорционального распределения всю сумму предусмотренного вознаграждения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по контракту, а затем применить к каждой выделенной таким образом части соответствующий налоговый режим. Однако если одна часть того, что предоставляется, составляет в значительной степени основную цель контракта, а другие предусмотренные в нём части носят только вспомогательный и в основном несущественный характер, то представляется возможным применить ко всей сумме вознаграждения режим, применимый к основной части.»

Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 12 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был удалён, а пункт 12 был перенумерован как пункт 11 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 7 (см. историю пункта 7), и был добавлен новый пункт 12.

Пункт 11 Модельной конвенции 1977 года был удалён 23 июля 1992 г. докладом

под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Правила, изложенные выше в отношении платы за использование кинематографических фильмов, могли бы также применяться в отношении платы, получаемой судоходным предприятием от сдачи

внаём своих контейнеров для перевозки грузов по суше после выгрузки с судна. Однако считается, что когда сдача контейнеров внаём является дополнительной или побочной деятельностью транспортной компании, доход должен рассматриваться как прибыль, подпадающая под действие статьи 8.»

Пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 6 (см. историю пункта 6), и был добавлен новый пункт 11.

Пункт 11.1: Соответствует четвёртому и пятому предложениям пункта 11 в его

редакции до 28 января 2003 г. На эту дату четвёртое и пятое предложения пункта 11 были включены в новый пункт 11.1 (см. историю пункта 11) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 11.2: Соответствует шестому и восьмому предложениям пункта 11 в его

редакции до 28 января 2003 г. На эту дату шестое и восьмое предложения пункта 11 были включены в новый пункт 11.2 (см. историю пункта 11) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 11.3: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на С (12) основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 11.4: Изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11.4 имел следующую редакцию: «11.4 Примеры платежей, которые вследствие этого не следует считать полученными в качестве вознаграждения за предоставление ноу-хау, а, скорее, за предоставление услуг, включают:

— платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание,

— платежи за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии,

— платежи за чисто техническую помощь,

— платежи за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, и

— платежи за консультации, предоставляемые в электронном виде, за электронные коммуникации с техническими специалистами или за доступ через компьютерные сети к базе данных для устранения неисправностей, например к такой базе данных, которая предоставляет пользователям программного обеспечения неконфиденциальную информацию в ответ на часто задаваемые вопросы или в связи с общими проблемами, возникающими часто.»

Пункт 11.4 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.). Новый пункт 11.4 включает примеры, ранее содержавшиеся в седьмом предложении пункта 11 в его редакции до 28 января 2003 г. (см. историю пункта 11).

Пункт 11.5: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 11.6: Соответствует последним четырём предложениям пункта 11 в его

редакции до 28 января 2003 г. На эту дату большая часть последних четырёх предложений пункта 11 была включена в новый пункт 11.6 (см. историю пункта 11)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы квалификации для целей договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 12: Изменён 29 апреля 2000 г. путём переноса всех предложений пункта 12,

кроме первого, в новые пункты 12.1 и 12.2 и добавления трёх новых предложений после первого предложения докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Вопрос о том, могут ли платежи, полученные в качестве вознаграждения за компьютерное программное обеспечение, быть отнесены к категории роялти, ставит сложные проблемы, но имеет существенное значение ввиду стремительного развития компьютерных технологий в последние годы и объёма передачи таких технологий через национальные границы. Программное обеспечение может быть описано как программа или серия программ, содержащие инструкции для компьютера, необходимые либо для операционных процессов самого компьютера (операционное программное обеспечение), либо для выполнения других задач (прикладное программное обеспечение). Оно может передаваться посредством разнообразных носителей, например в письменном виде, на магнитной ленте или диске либо на лазерном диске. Оно может быть стандартизированным с широким кругом применений или изготовленным по индивидуальному заказу для отдельных пользователей. Оно может передаваться как неотъемлемая часть компьютерного аппаратного С (12) обеспечения или в самостоятельной форме, пригодной для использования на разнообразном аппаратном обеспечении. Права на компьютерное программное обеспечение являются формой интеллектуальной собственности. Исследование практики государств — членов ОЭСР установило, что все они, кроме одного, охраняют права на программное обеспечение либо прямо, либо косвенно по законодательству об авторском праве. Передача прав осуществляется многими различными способами — от отчуждения всех прав до продажи продукта, в отношении которого действуют ограничения по использованию, для которого он предназначен. Вознаграждение также может принимать многочисленные формы. Эти факторы могут затруднять определение границы между платежами за программное обеспечение, которые надлежит рассматривать как роялти, и другими видами платежей.»

Пункт 12 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 11 (см. историю пункта 11) и новый пункт 12 был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на

основе Приложения 3 к докладу под названием «Налоговый режим программного обеспечения», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 12.1: Соответствует второму, третьему, четвёртому и пятому предложениям

пункта 12 в его редакции до 29 апреля 2000 г. На эту дату второе, третье, четвёртое и пятое предложения пункта 12 были изменены и включены в новый

пункт 12.1 (см. историю пункта 12) докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 12.2: Соответствует шестому, седьмому, восьмому, девятому и десятому

предложениям пункта 12 в его редакции до 29 апреля 2000 г. На эту дату шестое, седьмое, восьмое, девятое и десятое предложения пункта 12 были включены в новый

пункт 12.2 (см. историю пункта 12) докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 13: Заменён 29 апреля 2000 г., когда первые пять предложений пункта 13

были исключены, оставшиеся предложения пункта 13 были включены в новый

пункт 13.1 и был добавлен новый пункт 13, докладом под названием «The 2000

Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 13 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«13. Рассматриваются три ситуации. Первая касается платежей, производимых при передаче менее чем полного объёма прав на программное обеспечение. При частичной передаче прав вознаграждение, по всей вероятности, представляет собой роялти лишь в весьма ограниченных обстоятельствах. Один из таких случаев — когда передающая сторона является автором программного обеспечения (или приобрела у автора его права на распространение и воспроизведение) и предоставила часть своих прав в распоряжение третьей стороны, чтобы дать последней возможность разработать или самостоятельно коммерчески эксплуатировать программное обеспечение, например путём его разработки и распространения. Следует отметить, что даже когда платёж за программное обеспечение правомерно рассматривается как роялти, возникают трудности в применении положений Статьи об авторском праве к роялти за программное обеспечение, поскольку пункт 2 требует, чтобы программное обеспечение классифицировалось как литературное, художественное или научное произведение. Ни одна из этих категорий не представляется вполне подходящей, однако режим научного произведения мог бы быть наиболее реалистичным подходом. Страны, для которых невозможно отнести программное обеспечение к какой-либо из этих категорий, могли бы быть вправе принять в своих двусторонних договорах изменённую редакцию пункта 2, которая либо опускает все ссылки на природу авторских прав, либо специально указывает на программное обеспечение.»

Пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18) и был добавлен новый пункт 13 C (12) докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13.1: Соответствует пятому, шестому и седьмому предложениям пункта 13

в редакции, действовавшей до 29 апреля 2000 г. В указанную дату пятое, шестое и седьмое предложения пункта 13 были изменены и включены в новый пункт 13.1 докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 14: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 14 был исключён и был добавлен

новый

пункт 14, докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax

Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. В иных случаях приобретение программного обеспечения, как правило, будет предназначено для личного или предпринимательского использования покупателем. Платёж тогда подлежит рассмотрению как коммерческий доход в соответствии со Статьями 7 или 14. Не имеет значения, что программное обеспечение защищено авторским правом или что могут существовать ограничения в отношении использования, которому покупатель может его подвергнуть.»

Пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

изменён и перенумерован как пункт 19 (см. историю пункта 19) и был добавлен новый

пункт 14 докладом под названием «The Revision of the Model

Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 14.1: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 14.2: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 14.3: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 14.4: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 15: Изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Когда вознаграждение выплачивается за передачу полной собственности на права в отношении авторского права, платёж не может представлять собой роялти, и положения Статьи не применимы. Трудности могут возникать, когда имеет место обширное, но частичное отчуждение прав, включающее:

— исключительное право использования в течение определённого периода или на ограниченной географической территории;

— дополнительное вознаграждение, связанное с использованием;

— вознаграждение в форме существенного единовременного платежа.»

Пункт 15 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 15 имел следующую редакцию: C (12) «15. Вторая ситуация — когда платежи производятся в качестве вознаграждения за отчуждение прав, связанных с программным обеспечением. Ясно, что когда вознаграждение выплачивается за передачу полной собственности, платёж не может представлять собой роялти, и положения Статьи не применимы. Трудности могут возникать, когда имеет место обширное, но частичное отчуждение прав, включающее:

— исключительное право использования в течение определённого периода или на ограниченной географической территории;

— дополнительное вознаграждение, связанное с использованием;

— вознаграждение в форме существенного единовременного платежа.»

Пункт 15 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним и был добавлен новый пункт 15, докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16: Изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Каждый случай будет зависеть от его конкретных фактов, но в целом такие платежи, по всей вероятности, представляют собой коммерческий доход в рамках Статьи 7 или вопрос прироста капитала в рамках Статьи 13, а не роялти в рамках Статьи 12. Это следует из того факта, что когда право собственности на права отчуждено полностью или частично, вознаграждение не может быть за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменён формой вознаграждения, уплатой вознаграждения частями или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с условием.»

Пункт 16 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления «or 14» во

второй строке докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Каждый случай будет зависеть от его конкретных фактов, но в целом такие платежи, по всей вероятности, представляют собой коммерческий доход в рамках Статьи 7 или 14 или вопрос прироста капитала

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

в рамках Статьи 13, а не роялти в рамках Статьи 12. Это следует из того факта, что когда право собственности на права отчуждено полностью или частично, вознаграждение не может быть за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменён формой вознаграждения, уплатой вознаграждения частями или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны с условием.»

Пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21) и был добавлен новый пункт 16 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to

the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Третья ситуация — когда платежи за программное обеспечение производятся по смешанным договорам. Примеры таких договоров включают продажу компьютерного оборудования со встроенным программным обеспечением и предоставление права использования программного обеспечения в сочетании с оказанием услуг. Методы, изложенные в пункте 11 выше для решения С (12) аналогичных проблем в отношении патентных роялти и ноу-хау, в равной мере применимы к компьютерному программному обеспечению. Когда это необходимо, общая сумма вознаграждения, подлежащего уплате по договору, должна быть разбита на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения, причём к каждой распределённой части применяется соответствующий налоговый режим.»

Пункт 17 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда

пункт 17 был перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22),

предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним и был добавлен новый пункт 17 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17.1: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 17.2: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 17.3: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 17.4: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 18: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Предложения, сделанные выше в отношении смешанных договоров, могли бы также применяться в отношении некоторых

выступлений артистов и, в частности, в отношении оркестрового концерта под управлением дирижёра или сольного концерта музыканта. Гонорар за

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

музыкальное исполнение вместе с гонораром, уплаченным за любую одновременную радиопередачу такового, представляется подлежащим рассмотрению по Статье 17. Когда, будь то по тому же договору или по отдельному, музыкальное исполнение записывается и артист оговорил, что ему выплачиваются роялти от продажи или публичного воспроизведения записей, то та часть полученного им платежа, которая состоит из таких роялти, подлежит рассмотрению по Статье 12.»

Пункт 18 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 13 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), а пункт 13 был перенумерован как пункт 18 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13 Проекта Конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 13 Проекта Конвенции 1963 г. был включён в пункт 8 (см.

историю пункта 8), заголовок, предшествующий пункту 13, был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 13.

Пункт 19: Соответствует пункту 14 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. был С (12) перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24), а пункт 14 был перенумерован как пункт 19 и изменён путём удаления второго предложения вследствие изменения определения термина «роялти» в пункте 2 Статьи 12 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. Далее отмечается, что переменные или фиксированные платежи за разработку месторождений полезных ископаемых, источников или иных природных ресурсов регулируются Статьёй 6 и поэтому не подпадают под настоящую Статью. Если у двух Договаривающихся государств возникнут трудности с правовой точки зрения в применении этого различия в отношении вознаграждения за использование или право использования оборудования, они могли бы добавить к тексту пункта 2 после слов «industrial, commercial or scientific equipment» слова «not constituting immovable property referred to in Article 6».»

Пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 18 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 14 Проекта Конвенции 1963 г. был включён в

пункт 8 (см. историю пункта 8) при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 18 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Далее отмечается, что переменные или фиксированные платежи за разработку месторождений полезных ископаемых, источников или иных природных ресурсов регулируются Статьёй 6 о налогообложении доходов от недвижимого имущества и поэтому не подпадают под настоящую Статью.»

Пункт 20: Соответствует пункту 15 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25), пункт 15 был перенумерован как пункт 20 и заголовок, предшествующий пункту 15, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 15 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 19 Проекта Конвенции

1963 г. Пункт 15 Проекта Конвенции 1963 г. был включён в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

пункт 8 (см. историю пункта 8) при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 19 Проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 15 Модельной конвенции 1977 г., и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия

модельной конвенции 1977 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Некоторые Государства считают, что дивиденды, проценты и роялти, возникающие из источников на их территории и подлежащие выплате физическим или юридическим лицам, которые являются резидентами других Государств, выходят за рамки договорённости, направленной на предотвращение их налогообложения как в государстве источника, так и в государстве резидентства получателя, когда получатель имеет постоянное представительство в первом Государстве. Пункт 3 Статьи не основан на такой концепции, которая иногда именуется «силой притяжения постоянного представительства». Он не предусматривает, что роялти, возникающие у резидента Договаривающегося государства из источника, расположенного на территории другого Государства, должны в силу своего рода правовой презумпции или даже фикции относиться к постоянному представительству, которое этот резидент может случайно иметь в последнем Государстве, так чтобы указанное Государство не было обязано ограничивать своё налогообложение в таком случае. Пункт лишь предусматривает, что С (12) в государстве источника роялти облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, находящегося там и принадлежащего получателю, являющемуся резидентом другого Государства, если они выплачиваются в отношении прав или имущества, составляющих часть активов постоянного представительства или иным образом фактически связанных с этим представительством. В этом случае пункт 3 освобождает государство источника роялти от любых ограничений по Статье. Приведённые выше разъяснения согласуются с разъяснениями в Комментарии к статье 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности.»

Пункт 21: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют преференциальный режим доходу в виде роялти. Помимо того, что такие злоупотребительные сделки могли бы повлечь применение внутренних правил противодействия злоупотреблениям, необходимо признать, что конкретное местоположение может составлять постоянное представительство лишь если в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, как разъясняется ниже, что требование о том, чтобы право или имущество были «фактически связаны» с таким местоположением, предполагает большее, чем простое отражение права или имущества в бухгалтерских книгах постоянного представительства для учётных целей.»

Пункт 21 ранее был изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Было высказано мнение, что пункт мог бы порождать злоупотребления посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам, созданным исключительно для этой цели в странах, которые предоставляют преференциальный режим доходу в виде роялти. Помимо того, что такие злоупотребительные сделки могли бы повлечь применение внутренних правил противодействия злоупотреблениям, необходимо признать, что конкретное местоположение может составлять постоянное представительство лишь если в нём осуществляется предпринимательская деятельность и, кроме того, что требование о том, чтобы право или имущество были «фактически связаны» с таким местоположением, предполагает, что право или имущество должны быть подлинно связаны с этой предпринимательской деятельностью.»

Пункт 21 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

основе другого доклада под названием «Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 21 в редакции, действовавшей до 29 апреля 2000 г., был удалён докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Изложенные выше правила применяются также в случае, когда получатель роялти имеет в другом Договаривающемся государстве для целей оказания любого из видов независимых личных услуг, указанных в статье 14, постоянную базу, с которой право или имущество, в отношении которых выплачиваются роялти, фактически связаны.»

Пункт 21 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 16 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 26), а пункт 16 был перенумерован как пункт 21 докладом под названием «The Revision of the Model C (12) Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 16 Проекта конвенции 1963 г. был включён в пункт 10 (см.

историю пункта 10) и был добавлен новый пункт 16.

Пункт 21.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 21.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 22: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления трёх предложений в конце

пункта докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Целью настоящего пункта является ограничение действия положений, касающихся налогообложения роялти, в случаях, когда в силу особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплаченных роялти превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, если бы они договорились на расстоянии вытянутой руки (at arm's length). Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к этой последней упомянутой сумме и что избыточная часть роялти остаётся подлежащей налогообложению в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств с должным учётом других положений Конвенции.»

Пункт 22 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 17 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был исключён, а предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 27 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно пункт 17 был перенумерован как

пункт 22, а заголовок, предшествующий пункту 17, был перемещён вместе с ним.

Пункт 17 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 20 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 17 Проекта конвенции 1963 г. был включён в

пункт 10 (см. историю пункта 10) при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 17 Модельной

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Целью настоящего пункта является ограничение действия положений, касающихся налогообложения роялти, в случаях, когда в силу особых отношений между плательщиком и получателем или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплаченных роялти превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и получателем, если бы они договорились на условиях «вытянутой руки». Он предусматривает, что в таком случае положения Статьи применяются только к этой последней упомянутой сумме и что избыточная часть роялти остаётся подлежащей налогообложению в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств с должным учётом других положений Конвенции.» В Модельной конвенции 1977 г. и до его исключения 23 июля 1992 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Замечание Португалии, Испании и Турции к Комментарию к статье 8 (ср. пункт 28 Комментария к ней) применяется также к пункту 11 настоящего Комментария в отношении аренды контейнеров.» C (12) Пункт 22 был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован как пункт 19 (см. историю пункта 24), а новый пункт 22 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Пункт 23: Соответствует пункту 18 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 32), предшествующие заголовки были перемещены вместе с ним, а пункт 18 был перенумерован как пункт 23 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 21 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 18 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 19) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Из текста ясно, что для применения этого положения платёж, признанный чрезмерным, должен быть обусловлен особыми отношениями между плательщиком и получателем или между ними обоими и каким-либо другим лицом. В качестве примеров можно привести случаи, когда роялти выплачиваются физическому или юридическому лицу, которое прямо или косвенно контролирует плательщика, или которое прямо или косвенно контролируется им, или подчинено группе, имеющей с ним общие интересы. Эти примеры, кроме того, аналогичны или схожи со случаями, предусмотренными статьёй 9 о налогообложении ассоциированных предприятий.»

Пункт 24: Соответствует пункту 19 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 24 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 33), а

пункт 19 был перенумерован как пункт 24 докладом под названием «The Revision of

the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 22 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 15 (см. историю пункта 20), а предшествующий заголовок

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 22 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован как пункт 19 Модельной конвенции 1977 г.

Пункт 25: Соответствует пункту 20 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 35), а

пункт 20 был перенумерован как пункт 25 докладом под названием «The Revision of

the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 23 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 17 (см. историю пункта 22) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 23 гласил следующее: «23. Что касается налогового режима, который должен применяться к избыточной части роялти, точный характер такого излишка должен быть установлен в соответствии с C (12) обстоятельствами каждого случая, чтобы определить категорию дохода, к которой он должен быть отнесён для целей применения положений налогового законодательства соответствующих Государств и положений Конвенции об устранении двойного налогообложения.»

Пункт 26: Соответствует пункту 21 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. был исключён, а пункт 21 был перенумерован как пункт 26 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 24 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 23) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Само собой разумеется, что если принципы и правила их соответствующего законодательства обяжут два Договаривающихся государства применять различные Статьи Конвенции для целей налогообложения излишка, потребуется прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной Конвенцией, для разрешения возникшей трудности.»

Пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. до его исключения 23 июля 1992 г. гласил

следующее: «26. Финляндия сохраняет за собой право облагать роялти налогом у источника. Однако Финляндия была бы готова предоставить освобождение от налога в отношении роялти за авторские права на любое литературное, художественное или научное произведение.»

Пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и был добавлен новый пункт 26.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Другие государства-члены, со своей стороны, заявляют, что они готовы предоставить таким Государствам по двусторонним Конвенциям и на условиях взаимности ограниченное право налогообложения, как описано выше.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 27: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 27 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г., был удалён докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Канада не придерживается пунктов 14–14.3. В Канаде платежи пользователя компьютерного программного обеспечения по договору, требующему, чтобы исходный код или программа сохранялись в тайне, являются платежами за использование секретной формулы или процесса и, таким образом, являются роялти по смыслу пункта 2 Статьи.»

Пункт 27 был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update

to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Канада не придерживается пункта 14. В Канаде платежи пользователя компьютерного программного обеспечения по договору, требующему, чтобы исходный код или

программа должна оставаться конфиденциальной, являются платежами за использование секретной формулы или процесса и, таким образом, представляют собой роялти по смыслу пункта 2 этой статьи». C (12) Пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 34 (см. HISTORY пункта 34), предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 27, и был добавлен новый пункт 27 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 27.1: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 28: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Португалии в список стран, сделавших оговорку, наряду с другими изменениями, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Мексика и Испания не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 14, 15 и 17.1–17.4. Мексика и Испания придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие статьи в тех случаях, когда передаются не полные права на программное обеспечение, если такие платежи являются возмещением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации или если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для коммерческого использования покупателем, при этом в последнем случае программное обеспечение не является полностью стандартизированным, но в какой-то мере адаптировано к нуждам покупателя». Пункт 28 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Мексики в качестве страны, сделавшей оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. С 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 28 имел следующую редакцию: «28. Испания не придерживается толкования, изложенного в пунктах 14, 15 и 17.1–

17.4. Испания придерживается мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие данной Статьи в случаях, когда передаются не полные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение в целях коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для использования покупателем в предпринимательской деятельности, когда в последнем случае программное обеспечение не является абсолютно стандартизированным, а каким-либо образом адаптировано под покупателя.» Пункт 28 был ранее изменён 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 28 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«28. Испания не придерживается толкования, изложенного в пунктах 14 и 15. Испания придерживается мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, когда передаются не полные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение в целях коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или предпринимательского использования покупателем.» Пункт 28 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 36), и был добавлен новый пункт 28 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 29: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 29 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Мексика придерживается мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, когда передаются не полные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение в целях коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для использования покупателем в предпринимательской деятельности.» C (12) Пункт 29 был заменён 28 января 2003 г., когда он был удалён и новый пункт 29 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Соединённые Штаты считают, что при толковании определения «роялти» в пункте 2 данной Статьи в отношении платежей за программное обеспечение следует понимать, что если платёж за приобретение программного обеспечения для личного или предпринимательского использования покупателем измеряется с учётом производительности или использования такого программного обеспечения, то такой платёж может представлять собой роялти согласно данной Статье.» Пункт 29 Проекта конвенции 1963 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был удалён и был добавлен новый пункт 27 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 23 июля 1992 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Турция не может принять ставку налога, которая ниже 20 процентов.» Пункт 30: Добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2002 г. Пункт 30 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удалён докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 30 гласил следующее: «30. В отношении пунктов 13 и 14 Австралия придерживается мнения, что платежи, произведённые за право копировать или адаптировать программное обеспечение таким образом, который без разрешения правообладателя авторского права представлял бы собой нарушение авторского права, являются роялти.» Пункт 30 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 42 (см. историю пункта 47), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним и был добавлен новый пункт 30 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

Пункт 31: Заменён 21 сентября 1995 г., когда пункт 31 был перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 32), предшествующие заголовки были перемещены вместе с ним и был добавлен новый пункт 31 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 31.1: Добавлен 23 октября 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 31.2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 31.3: Соответствует пункту 32 в редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 32

был перенумерован в пункт 31.3 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 32 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 32 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удалён докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 32 гласил следующее: C (12) «32. Австралия оставляет за собой право облагать налогом роялти, которые, согласно австралийскому законодательству, имеют источник в Австралии.» Пункт 32 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 31. 21 сентября 1995 г. пункт 32 был перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 33), пункт 31 был перенумерован в пункт 32, а заголовки, предшествующие пункту 31, были перемещены вместе с ним докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 31 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 43 (см. историю пункта 48), пункт 23 был перенумерован в пункт 31, а заголовки, предшествующие пункту 23, были перемещены вместе с ним докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 23 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 23 Проекта конвенции 1963 года был перенумерован в пункт 20 (см. историю пункта 25), заголовки, предшествующие пункту 28, были перемещены непосредственно перед пунктом 23 и был добавлен новый пункт 23. Пункт 31.4: Соответствует пункту 46.2 в редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 46.2 был перенумерован в пункт 31.4 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 46.2 был изменён 17 июля 2008 г. путём замены ссылки на «пятый дефис» ссылкой на «шестой дефис» докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 46.2 гласил следующее: «46.2. Греция не придерживается толкования, изложенного в пятом дефисе пункта 11.4, и считает, что все соответствующие платежи подпадают под действие Статьи.» Пункт 46.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 31.5: Соответствует пункту 46.3 в редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 46.3 был изменён и перенумерован в пункт 31.5 докладом,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 46.3 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 31.6: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 31.7: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 32: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 32 был перенумерован 15 июля 2014 г. в пункт 31.3 (см. историю пункта 31.3) докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 32.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 32.1 был перенумерован 15 июля 2014 г. в пункт 38 (см. историю пункта 38) докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. C (12) Пункт 33: Изменён 23 октября 1997 г. путём исключения Австрии из списка стран, сделавших оговорку, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Австрия и Греция не могут принять положение, которое препятствовало бы им в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения оговаривать условие, предоставляющее им право облагать налогом роялти по ставке до 10 процентов.» Пункт 33 в

редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 32. 21 сентября 1995 г. пункт 33 был перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 35), а пункт 32 был перенумерован в пункт 33 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 32 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 24 был изменён путём исключения Люксембурга из списка стран, сделавших оговорку, и перенумерован в пункт 32 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Австрия, Греция и Люксембург не могут принять положение, которое препятствовало бы им в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения оговаривать условие, предоставляющее им право облагать налогом роялти по ставке до 10 процентов.» Пункт 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пунктам 25 и 28 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 24 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 26), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункты 25 и 28 Проекта конвенции 1963 года были изменены и перенумерованы в пункт 24 Модельной конвенции 1977 года, а заголовок, предшествующий пункту 25, был удалён. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункты 25 и 28 и заголовок, предшествующий пункту 25, гласили следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

«III. СПЕЦИАЛЬНОЕ ОТСТУПЛЕНИЕ В ПОЛЬЗУ ОПРЕДЕЛЁННЫХ СТРАН. 25. Следующие страны-члены, Греция, Люксембург, Португалия и Испания, считают, что они не могут отказаться от всего налогообложения у источника в отношении роялти, возникающих на их территориях и выплачиваемых резидентам другого Государства. Однако они готовы ограничить свой налог у источника на такие роялти до максимума в 5 процентов от валовой суммы роялти.

28. «Австрия не может принять положение, которое препятствовало бы ей в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения предусматривать пункт, наделяющий ее правом облагать роялти налогом по ставке до 10 процентов.» Пункт 34: Добавлен 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 34 в его редакции до 21 сентября 1995 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В период с 23 июля 1992 г. по 21 сентября 1995 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Франция оставляет за собой право сохранять определенный налог на роялти французского происхождения, когда потоки роялти между Францией и другим Договаривающимся государством являются несбалансированными C (12) в ущерб Франции.» Пункт 34 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 27 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 34 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был заменен, когда 11 апреля 1977 г. была принята Модельная конвенция 1977 г. В то время пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый пункт 27. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Всякий раз, когда указанное выше отступление используется в двусторонней Конвенции, Договаривающимся государствам рекомендуется моделировать специальный пункт, предоставляющий ограниченное право на налогообложение государству источника, на основе формул, используемых в пунктах 1 и 2 статьи о налогообложении процентов. В таком случае также будет необходимо определить государство источника. Для этой цели формула, используемая в пункте 5 статьи о налогообложении процентов, будет служить моделью.» Пункт 35: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» (The 2000 Update to the Model Tax Convention), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. В период с 21 сентября 1995 г. по 29 апреля 2000 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Канада оставляет за собой позицию по пункту 1 и желает сохранить 10-процентную ставку налога у

источника в своих двусторонних конвенциях. Однако Канада будет готова предоставить освобождение от налога для роялти за авторские права в отношении культурного, драматического, музыкального или художественного произведения, но не включая роялти в отношении кинофильмов и произведений на пленке или видеозаписи или других средств воспроизведения для использования в связи с телевидением.» Пункт 35 в его редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 33. 21 сентября 1995 г. пункт 35 был изменён и перенумерован в пункт 36 (см. HISTORY пункта 36), а пункт 33 был перенумерован в пункт 35 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 33 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 25 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

изменён и перенумерован в пункт 33 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Канада оставляет за собой позицию по пункту 1 и желает сохранить 10-процентную ставку налога у источника в своих двусторонних конвенциях. Однако Канада будет готова предоставить освобождение от налога для роялти за авторские права в отношении любого литературного, драматического, музыкального или художественного произведения, но не включая роялти в отношении кинофильмов, а также фильмов или видеокассет для использования в связи с телевидением.» Пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 30 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 25 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 24 (см. HISTORY пункта 33), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Канада оставляет за собой позицию по пунктам 1 и 2 данной Статьи. Однако C (12) канадские власти будут готовы предоставить освобождение от налога для роялти за авторские права и других подобных платежей, производимых в отношении производства или воспроизведения любого литературного, драматического, музыкального или художественного произведения (но не включая арендную плату или роялти в отношении кинофильмов, включая фильмы или видеокассеты для использования в связи с телевидением), полученных из источников в одном из Договаривающихся государств резидентом другого Договаривающегося государства.» Пункт 36: Изменён 22 июля 2010 г. путем изменения списка стран, делающих оговорку, посредством добавления Чили и Словении и удаления Японии и Испании, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 28 января 2003 г. по 22 июля 2010 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Австралия, Япония, Корея, Мексика, Новая Зеландия, Польша, Португалия, Словацкая Республика, Испания и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 36 ранее был изменён 28 января 2003 г. путем добавления Словацкой Республики в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 29 апреля 2000 г. по 28 января 2003 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Австралия, Япония, Корея, Мексика, Новая Зеландия, Польша, Португалия, Испания и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 36 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путем добавления Австралии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» (The 2000 Update to the Model Tax Convention), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. В период с 23 октября 1997 г. по 29 апреля 2000 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Корея, Япония, Мексика, Новая Зеландия, Польша, Португалия, Испания и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 36 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путем добавления Кореи и Польши в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В период с 21 сентября 1995 г. по 23 октября 1997 г. пункт 36 гласил следующее:

«36. Япония, Мексика, Новая Зеландия, Португалия, Испания и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 36 в его редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 35. 21 сентября 1995 г. пункт 36 был перенумерован в пункт 37 (см. HISTORY пункта 37), а пункт 35 был перенумерован в пункт 36 и изменён путем добавления Мексики в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В период с 23 июля 1992 г. по 21 сентября 1995 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Япония, Новая Зеландия, Португалия, Испания и Турция оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 35 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 28 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был изменён путем добавления Турции в список стран, делающих оговорку, и перенумерован в пункт 35 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 28 гласил следующее: C (12) «28. Япония, Новая Зеландия, Португалия и Испания оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 24 (см. HISTORY пункта 33), заголовки, предшествующие пункту 28, были перемещены непосредственно перед пунктом 23, и был добавлен новый пункт 28 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Пункт 37: Соответствует пункту 36 в его редакции до 21 сентября 1995 г. В эту дату пункт 37 был перенумерован в пункт 38 (см. HISTORY пункта 38), а пункт 36 был перенумерован в пункт 37 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 36 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 38: Соответствует пункту 32.1 в его редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 32.1 был перенумерован в пункт 38 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 32.1 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 38 в его редакции до 15 июля 2005 г. был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» (The 2005 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 21 сентября 1995 г. по 15 июля 2005 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Греция и Мексика оставляют за собой право исключать из сферы действия данной Статьи роялти, возникающие в отношении имущества или прав, созданных или переданных главным образом с целью использования преимуществ данной Статьи, а не по добросовестным коммерческим причинам.» Пункт 38 в его редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 40. 21 сентября 1995 г. пункт 38 был перенумерован в пункт 44 (см. HISTORY пункта 44), пункт 40 был изменён путем добавления Мексики в список стран, делающих оговорку, и перенумерован в пункт 38, а заголовок, предшествующий пункту 39, был перемещен непосредственно перед пунктом 38 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

21 сентября 1995 г. В период с 23 июля 1992 г. по 21 сентября 1995 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Греция оставляет за собой право исключать из сферы действия данной Статьи роялти, возникающие в отношении имущества или прав, созданных или переданных главным образом с целью использования преимуществ данной Статьи, а не по добросовестным коммерческим причинам.» Пункт 40 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 39: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 39 был удален и был добавлен новый пункт 39, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» (The 2005 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 21

сентября 1995 г. по 15 июля 2005 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Австралия оставляет за собой право облагать налогом доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, в качестве роялти в соответствии со своими соглашениями об избежании двойного налогообложения, если такой доход, согласно австралийскому законодательству, имеет источник в Австралии.» Пункт 39 в его редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 43 Комментария к Статье 7. 21 сентября 1995 г. пункт 39 был перенумерован в пункт 40 (см. HISTORY пункта 40), а пункт 43 Комментария к Статье 7 был перенумерован в пункт 39 Комментария к Статье 12 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. C (12) Пункт 43 Комментария к Статье 7 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основании пункта 28 предыдущего доклада под названием «Налогообложение доходов, полученных от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment) (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.). Пункт 40: Изменён 21 ноября 2017 г. путем добавления Латвии в список стран, делающих оговорку, и удаления Кореи из него, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада, Чили, Чешская Республика, Корея и Словацкая Республика оставляют за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путем удаления Венгрии из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада, Чили, Чешская Республика, Венгрия, Корея и Словацкая Республика оставляют за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Чили в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада, Чешская Республика, Венгрия, Корея и Словацкая Республика оставляют за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путем удаления Польши из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 28 января 2003 г. по 17 июля 2008 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада, Чешская Республика, Венгрия, Корея, Польша и Словацкая Республика оставляют за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 ранее был изменён 28 января 2003 г. путем добавления Словацкой Республики в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада, Чешская Республика, Венгрия, Корея и Польша оставляют за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путем добавления Чешской Республики, Венгрии, Кореи и Польши в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В период с 21 сентября 1995 г. по 23 октября 1997 г. C (12) пункт 40 гласил следующее: «40. Канада оставляет за собой право добавить слова «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункт 2.» Пункт 40 в его редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал

пункту 39. 21 сентября 1995 г. пункт 40 был изменён и перенумерован в пункт 38 (см. HISTORY пункта 38), пункт 39 был перенумерован в пункт 40, а заголовок, предшествующий пункту 39, был перемещен непосредственно перед пунктом 38 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (The 1995 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 39 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 41: Изменён 17 июля 2008 г. путем удаления Польши из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

«Конвенции», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Греция, Италия, Польша и Мексика оставляют за собой право продолжать включать доход, получаемый от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, в определение «роялти», как это предусмотрено в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции 1977 года.»

Пункт 41 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Польши в список

стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Греция, Италия и Мексика оставляют за собой право продолжать включать доход, получаемый от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, в определение «роялти», как это предусмотрено в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции 1977 года.»

Пункт 41 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 45

Комментария к статье 7 в редакции до 21 сентября 1995 г. 21 сентября 1995 г.

пункт 41 был перенумерован в пункт 45 (см. историю пункта 45), а

пункт 45 Комментария к статье 7 был перенумерован в пункт 41

Комментария к статье 12 и изменён путём добавления Мексики в список стран,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 41 имел следующую редакцию: «41. Греция и Италия оставляют за собой право продолжать включать доход, получаемый от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, в определение «роялти», как это предусмотрено в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции 1977 года.»

Пункт 45 Комментария к статье 7 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе, в случае Италии, пункта 30 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, получаемого от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и пункта 48 другого отчёта под названием «Налогообложение дохода, получаемого от сдачи в аренду контейнеров» (также принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 41.1: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 42: Соответствует пункту 46 Комментария к статье 7 в редакции

до 21 сентября 1995 г. В эту дату пункт 42 был перенумерован в C (12)

пункт 47 (см. историю пункта 47), заголовок, предшествующий пункту 42, был

перемещён вместе с ним, а пункт 46 Комментария к статье 7 был перенумерован в

пункт 42 Комментария к статье 12 отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 46 Комментария к статье 7 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 31 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, получаемого от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.) и пункта 49 другого отчёта под названием «Налогообложение дохода, получаемого от сдачи в аренду контейнеров» (также принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 43: Удалён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Польша и Португалия оставляют за собой право рассматривать и облагать налогом как роялти весь доход от программного обеспечения, который не получен от полной передачи прав, связанных с программным обеспечением.»

Пункт 43 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Польши в качестве страны,

делающей оговорку, и путём включения второго предложения пункта 43 в

пункт 43.1 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Португалия оставляет за собой право рассматривать и облагать налогом как роялти весь доход от программного обеспечения, который не получен от полной передачи прав, связанных с программным обеспечением. Португалия также оставляет за собой право облагать налогом у источника как роялти доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, а также доход, возникающий от технической помощи в связи с использованием или правом использования такого оборудования и контейнеров.»

Пункт 43 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 37. 21 сентября

1995 г. пункт 43 был перенумерован в пункт 48 (см. историю пункта 48), а пункт 37 был перенумерован в пункт 43 отчётом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 37 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43.1: Удалён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 43.1 имел следующую редакцию: «43.1 Португалия оставляет за собой право облагать налогом у источника как роялти доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, а также доход, возникающий от технической помощи в связи с использованием или правом использования такого оборудования и контейнеров.»

Пункт 43.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 43.1 с незначительными изменениями соответствовал второму предложению

пункта 43 (см. историю пункта 43).

Пункт 44: Удалён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. C (12) После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. Португалия оставляет за собой право облагать налогом у источника как роялти доход, возникающий от технической помощи в связи с использованием или правом использования прав или информации типа, указанного в пункте 2 Статьи.»

Пункт 44 был изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Испании из списка стран,

делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 21 сентября 1995 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 44 имел следующую редакцию: «44. Португалия и Испания оставляют за собой право облагать налогом у источника как роялти доход, возникающий от технической помощи в связи с использованием или правом использования прав или информации типа, указанного в пункте 2 Статьи.»

Пункт 44 в редакции до 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 38. 21 сентября

1995 г. пункт 38 был перенумерован в пункт 44 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 38 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 45: Удалён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 45 имел следующую редакцию: «45. Испания оставляет за собой право продолжать придерживаться в своих конвенциях определения роялти, которое включает доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров.»

Пункт 45 соответствовал пункту 41 в редакции до 21 сентября 1995 г.

Пункт 41 был перенумерован в пункт 45 отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 41 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 46: Соответствует пункту 49 Комментария к статье 7 в редакции

до 21 сентября 1995 г. В эту дату пункт 49 Комментария к статье 7 был перенумерован в пункт 46 Комментария к статье 12 отчётом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 49 Комментария к статье 7 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 31 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, получаемого от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (принятого Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.).

Пункт 46.1: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Мексики в качестве страны,

делающей оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 46.1 имел следующую редакцию: «46.1 Соединённые Штаты оставляют за собой право рассматривать в качестве роялти доход от отчуждения имущества, описанного в пункте 2 Статьи, при условии, что этот доход зависит от производительности, использования или распоряжения этим имуществом.»

Пункт 46.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 46.2: Перенумерован 15 июля 2014 г. в пункт 31.4 (см. историю С (12)

пункта 31.4) отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 46.3: Перенумерован 15 июля 2014 г. в пункт 31.5 (см. историю

пункта 31.5) отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 47: Удалён вместе с предшествующим заголовком 22 июля 2010 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 21 сентября 1995 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 47 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 3

47. Италия оставляет за собой право облагать роялти и прибыль от отчуждения прав или имущества, порождающих роялти, налогами, установленными её законодательством, всякий раз, когда их получатель имеет постоянное представительство в Италии, даже если права или имущество, в отношении которых уплачиваются роялти, не являются фактически связанными с таким постоянным представительством.»

Пункт 47 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 42. 21 сентября 1995 г.

пункт 42 был перенумерован в пункт 47, а заголовок, предшествующий пункту 42, был перемещён

вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 42 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 30 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 30 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 42, а заголовок, предшествующий пункту 30, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 31 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 30 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 25 (см. историю пункта 35), а предшествующий заголовок «Пункты 1 и 2» был удалён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 31 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован в пункт 30 Модельной конвенции 1977 года, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

(принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и вплоть до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 31 гласил следующее: «31. Италия оставляет за собой право облагать роялти и прибыль от отчуждения прав или имущества, порождающих роялти, налогами, установленными её законодательством, всякий раз, когда их получатель имеет постоянное представительство в Италии, даже если права или имущество, в отношении которых уплачиваются роялти, не являются фактически связанными с таким постоянным представительством.»

Пункт 48: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии в список

стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Чешская Республика, Эстония, Франция, Израиль, Мексика, Словацкая Республика и Словения сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 48 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Эстонии и Израиля в

С (12) список стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Австралия, Бельгия, Канада, Чили, Чешская Республика, Франция, Мексика, Словацкая Республика и Словения сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 48 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Австралии, Чили и

Словении в список стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Бельгия, Канада, Чешская Республика, Мексика, Франция и Словацкая Республика сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 48 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Словацкой

Республики в список стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Бельгия, Канада, Чешская Республика, Мексика и Франция сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 48 был ранее изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Чешской

Республики в список стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Бельгия, Канада, Мексика и Франция сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 12

роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 48 в редакции после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 43. 21 сентября 1995 г.

пункт 43 был изменён путём добавления Мексики в список

стран, делающих оговорку, и перенумерован в пункт 48 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 43 гласил следующее:

«43. Бельгия, Канада и Франция сохраняют за собой право в целях восполнения того, что они считают пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 статьи 11, которые решают ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 43 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 31 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 года был изменён путём добавления Канады и Франции в список стран, делающих оговорку, и перенумерован в пункт 43 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 31 гласил следующее: C (12) «31. Бельгия сохраняет за собой право в целях восполнения того, что она считает пробелом в Статье, предложить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положением пункта 5 статьи 11, которое решает ту же проблему в случае процентов.»

Пункт 31 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 31 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован в пункт 30 (см. историю пункта 47), а новый пункт 31 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года.

Пункт 49: Добавлен 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 50: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИРОСТА КАПИТАЛА

I. Предварительные замечания

1. Сравнение налогового законодательства стран — членов ОЭСР показывает, что налогообложение прироста капитала значительно различается от страны к стране:

— в некоторых странах прирост капитала не считается налогооблагаемым доходом;

— в других странах прирост капитала, полученный предприятием, облагается налогом, но прирост капитала, полученный физическим лицом вне рамок его торговли или предпринимательской деятельности, не облагается налогом;

— даже когда прирост капитала, полученный физическим лицом вне рамок его торговли или предпринимательской деятельности, облагается налогом, такое налогообложение часто применяется только в определённых случаях, например к прибыли от продажи недвижимого имущества или к спекулятивному приросту (когда актив был куплен для последующей перепродажи). (Добавлен 30 июля 1963 г.; см. HISTORY) C (13)

2. Кроме того, налоги на прирост капитала различаются от страны к стране. В некоторых странах — членах ОЭСР прирост капитала облагается налогом как обычный доход и поэтому прибавляется к доходу из других источников. Это применяется особенно к приросту капитала, полученному от отчуждения активов предприятия. В ряде стран — членов ОЭСР, однако, прирост капитала облагается специальными налогами, такими как налоги на прибыль от отчуждения недвижимого имущества, или общими налогами на прирост капитала, или налогами на прирост стоимости капитала (налогами на прирост). Такие налоги взимаются с каждого прироста капитала или с суммы прироста капитала, начисленного в течение года, преимущественно по специальным ставкам, которые не учитывают иной доход (или убытки) налогоплательщика. Не представляется необходимым описывать все эти налоги. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Статья не затрагивает вышеупомянутые вопросы. Внутреннему законодательству каждого Договаривающегося государства предоставляется решать, должен ли прирост капитала облагаться налогом и, если он подлежит налогообложению, каким образом он должен облагаться налогом.

Статья никоим образом не может толковаться как предоставляющая Государству право облагать налогом прирост капитала, если такое право не предусмотрено его внутренним законодательством. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3.1 Статья не указывает, к какому виду налога она применяется. Подразумевается, что Статья должна применяться ко всем видам налогов, взимаемых Договаривающимся государством с прироста капитала. Формулировка статьи 2 достаточно широка, чтобы достичь этой цели и включить также специальные налоги на прирост капитала. Кроме того, когда Статья позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом прирост капитала, это право распространяется на весь прирост, а не только на ту его часть, которая начислена после вступления

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

в силу договора (с учётом противоположных положений, которые могут быть согласованы в ходе двусторонних переговоров), даже в случае нового договора, который заменяет предыдущий, не допускавший такого налогообложения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Общие замечания

4. Нормально предоставлять право облагать налогом прирост капитала в отношении имущества данного вида Государству, которое согласно Конвенции вправе облагать налогом как само имущество, так и доход, полученный от него. Право облагать налогом прирост от отчуждения предпринимательского актива должно быть предоставлено тому же Государству независимо от того, является ли такой прирост приростом капитала или прибылью от предпринимательской деятельности. Соответственно, не проводится различие между приростом капитала и коммерческой прибылью, и нет необходимости в специальных положениях о том, должна ли применяться Статья C (13) о приросте капитала или статья 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности. Однако внутреннему законодательству облагающего налогом Государства предоставляется решать, должен ли взиматься налог на прирост капитала или на обычный доход. Конвенция не предрешает этот вопрос. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

5. Статья не даёт подробного определения прироста капитала. Это не является необходимым по причинам, указанным выше. Слова «отчуждение имущества» используются для охвата, в частности, прироста капитала, возникающего от продажи или обмена имущества, а также от частичного отчуждения, экспроприации, передачи компании в обмен на акции, продажи права, дарения и даже перехода имущества по наследству. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

6. Большинство Государств, облагающих налогом прирост капитала, делают это при отчуждении капитальных активов. Некоторые из них, однако, облагают налогом только так называемый реализованный прирост капитала. При определённых обстоятельствах, хотя отчуждение имеет место, реализованный прирост капитала для налоговых целей не признаётся (например, когда поступления от отчуждения используются для приобретения новых активов). Вопрос о том, имеет ли место реализация, должен определяться согласно применимому внутреннему налоговому законодательству. Особых проблем не возникает, когда Государство, имеющее право на налогообложение, не осуществляет его в момент отчуждения. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. Как правило, прирост стоимости, не связанный с отчуждением капитального актива, не облагается налогом, поскольку, пока собственник всё ещё держит соответствующий актив, прирост капитала существует лишь на бумаге. Существуют, однако, налоговые законы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

согласно которым прирост стоимости капитала и переоценка предпринимательских активов облагаются налогом даже при отсутствии отчуждения. (Добавлен 30 июля 1963 г.; см. HISTORY)

8. Особые обстоятельства могут привести к налогообложению прироста стоимости актива, который не был отчуждён. Это может иметь место, если стоимость капитального актива увеличилась таким образом, что собственник производит переоценку этого актива в своих

бухгалтерских книгах. Такая переоценка активов в бухгалтерских книгах может также происходить в случае обесценения национальной валюты. Ряд Государств взимает специальные налоги с такой книжной прибыли, сумм, отнесённых в резерв, увеличения оплаченного капитала и иных переоценок, вытекающих из корректировки балансовой стоимости до действительной стоимости капитального актива. Эти налоги на прирост стоимости капитала (налоги на прирост) охватываются Конвенцией согласно статье 2. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

9. Когда прирост стоимости капитала и переоценка предпринимательских активов облагаются налогом, С (13) должен, как правило, применяться тот же принцип, что и в случае отчуждения таких активов. Не было сочтено необходимым упоминать такие случаи прямо в Статье или устанавливать специальные правила. Положения Статьи, а также положения статей 6, 7 и 21, представляются достаточными. Как правило, право на налогообложение предоставляется вышеупомянутыми положениями Государству, резидентом которого является отчуждатель, за исключением случаев недвижимого имущества или движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства, когда преимущественное право на налогообложение принадлежит Государству, где такое имущество находится. Особое внимание должно быть, однако, обращено на случаи, рассматриваемые в пунктах 13–17 ниже. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

10. В некоторых Государствах передача актива из постоянного представительства, расположенного на территории такого Государства, в постоянное представительство или головной офис того же предприятия, расположенный в другом Государстве, приравнивается к отчуждению имущества. Статья не препятствует этим Государствам облагать налогом прибыль или прирост, считающиеся возникающими в связи с такой передачей, при условии, однако, что такое налогообложение соответствует статье 7. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

11. Статья не проводит различия относительно происхождения прироста капитала. Поэтому весь прирост капитала — как начисляемый в течение длительного срока параллельно устойчивому улучшению экономических условий, так и начисляемый за очень короткий период (спекулятивный прирост) — охватывается. Также охватывается прирост капитала, обусловленный

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

обесценением национальной валюты. Разумеется, каждому Государству предоставляется решать, должен ли такой прирост облагаться налогом. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

12. Статья не указывает, как исчислять прирост капитала; это предоставляется применимому внутреннему законодательству. Как правило, прирост капитала исчисляется путём вычета стоимости из продажной цены. Для определения стоимости все расходы, сопутствующие покупке, и все затраты на улучшения прибавляются к покупной цене. В некоторых случаях учитывается стоимость после вычета амортизационных отчислений, уже предоставленных ранее. Некоторые налоговые законы предписывают иную базу вместо стоимости, например стоимость, ранее заявленную отчуждателем актива для целей налога на капитал. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

13. Особые проблемы могут возникать, когда база для налогообложения прироста капитала не является единообразной в двух Договаривающихся государствах. Прирост капитала от отчуждения актива, исчисленный в одном Государстве согласно правилам, указанным С (13) в пункте 12 выше, может не обязательно совпадать с приростом капитала, исчисленным в другом Государстве по используемым там правилам бухгалтерского учёта. Это может происходить, когда одно Государство имеет право облагать налогом прирост капитала, поскольку оно является Государством местонахождения, в то время как другое Государство имеет право облагать налогом, поскольку предприятие является резидентом этого другого Государства. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

14. Следующий пример может проиллюстрировать эту проблему: предприятие Государства А купило недвижимое имущество, расположенное в Государстве В. Предприятие могло отразить амортизационные отчисления в бухгалтерских книгах, ведущихся в Государстве А. Если такое недвижимое имущество продаётся по цене, превышающей стоимость, может быть реализован прирост капитала и, кроме того, ранее предоставленные амортизационные отчисления могут быть

восстановлены. Государство B, в котором расположено недвижимое имущество и где бухгалтерские книги не ведутся, не обязано учитывать при налогообложении дохода от недвижимого имущества амортизационные отчисления, отражённые в бухгалтерских книгах в Государстве A. Государство B также не может подставить стоимость недвижимого имущества, показанную в бухгалтерских книгах, ведущихся в Государстве A, вместо стоимости на момент отчуждения. Государство B не может, следовательно, облагать налогом реализованные амортизационные отчисления в дополнение к приросту капитала, как указано в пункте 12 выше. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

15. С другой стороны, Государство A, резидентом которого является отчуждатель, не может быть обязано во всех случаях полностью освобождать такую книжную прибыль от своих налогов согласно пункту 1 Статьи и статье 23 A (для Государств, применяющих метод кредита (зачета), едва ли возникнут какие-либо проблемы). В той мере, в какой такая книжная прибыль обусловлена реализацией амортизационных отчислений, ранее заявленных в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Государстве A и которые уменьшили доход или прибыль, подлежащие налогообложению в таком Государстве A, этому Государству не может быть воспрепятствовано облагать налогом такую книжную прибыль. Ситуация соответствует той, которая рассматривается в пункте 44 Комментария к статье 23 A. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

16. Дальнейшие проблемы могут возникать в связи с прибылью, обусловленной изменениями обменного курса между валютами Государства A и Государства B. После девальвации валюты Государства A предприятия такого Государства A могут или могут быть обязаны увеличить балансовую стоимость активов, расположенных за пределами территории Государства A. Помимо любой девальвации валюты Государства, обычные колебания обменного курса могут порождать так называемые валютные прибыли или убытки. Возьмём, например, предприятие Государства A, купившее и продавшее недвижимое имущество, расположенное в Государстве B. Если стоимость и продажная цена, обе выраженные в валюте Государства B, равны, в Государстве B прироста капитала не будет. Когда стоимость валюты Государства B возросла между покупкой и продажей актива по отношению к валюте Государства A, в C (13) валюте этого Государства у такого предприятия возникнет прибыль. Если стоимость валюты Государства B тем временем упала, отчуждатель понесёт убыток, который не будет признан в Государстве B. Такие валютные прибыли или убытки могут также возникать в связи с требованиями и долгами, выраженными в иностранной валюте. Если баланс постоянного представительства, расположенного в Государстве B, предприятия Государства A показывает требования и долги, выраженные в валюте Государства B, бухгалтерские книги постоянного представительства не показывают какой-либо прибыли или убытка при погашении. Изменения обменного курса могут, однако, отражаться в счетах головного офиса. Если стоимость валюты Государства B возросла (упала) между моментом возникновения требования и его погашением, предприятие в целом реализует прибыль (понесёт убыток). Это верно также в отношении долгов, если между моментом их возникновения и погашением валюта Государства B упала (возросла) в стоимости. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

17. Положения Статьи не разрешают всех вопросов, касающихся налогообложения таких валютных прибылей. Такие прибыли в большинстве случаев не связаны с отчуждением актива; они часто даже не могут быть определены в Государстве, которому Статья предоставляет право облагать налогом прирост капитала. Соответственно, вопрос, как правило, состоит не в том, имеет ли Государство, в котором расположено постоянное представительство, право на налогообложение, а в том, должно ли Государство, резидентом которого является налогоплательщик, если оно применяет метод освобождения, воздерживаться от налогообложения таких валютных прибылей, которые во многих случаях могут быть показаны лишь в бухгалтерских книгах, ведущихся в головном офисе. Ответ на этот последний вопрос зависит не только от Статьи, но также от статьи 7 и от

статьи 23 A. Если в данном случае различающиеся мнения двух Государств приводят к фактическому двойному налогообложению, дело должно быть урегулировано в рамках процедуры взаимного согласования, предусмотренной статьёй 25. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

18. Кроме того, возникает вопрос, какая Статья должна применяться, когда за проданное имущество выплачивается аннуитет в течение жизни отчуждателя, а не фиксированная цена. Следует ли такие аннуитетные платежи в части, превышающей затраты, рассматривать как прирост от отчуждения имущества или как «доход, не рассмотренный» согласно статье 21? Обе точки зрения могут быть подкреплены аргументами равноценного веса, и представляется затруднительным дать одно правило по этому вопросу. Кроме того, такие проблемы на практике редки, поэтому представляется ненужным устанавливать правило для включения в Конвенцию. Это может быть предоставлено Договаривающимся государствам, которые могут быть вовлечены в такой вопрос, для принятия решения в рамках процедуры взаимного согласования, предусмотренной статьёй 25. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY) C (13)

19. Статья не предназначена для применения к выигрышам в лотерее или к премиям и призам, связанным с облигациями или долговыми обязательствами. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

20. Пункты 1–4 Статьи прежде всего касаются прироста от отчуждения конкретных категорий имущества. Для всего иного прироста капитала пункт 5 предоставляет право на налогообложение Государству, резидентом которого является отчуждатель. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21. Поскольку прирост капитала облагается налогом не всеми Государствами, может считаться разумным избегать лишь фактического двойного налогообложения прироста капитала. Поэтому Договаривающиеся государства свободны дополнить свою двустороннюю конвенцию таким образом, чтобы Государство должно было отказаться от своего права на налогообложение, предоставленного ему внутренним законодательством, только если другое Государство, которому право на налогообложение предоставлено Конвенцией, осуществляет его. В таком случае пункт 5 Статьи должен быть соответственно дополнен. Кроме того, необходима модификация статьи 23 A, как предложено в пункте 35 Комментария к статье 23 A. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

22. Пункт 1 устанавливает, что доходы от отчуждения недвижимого имущества могут облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится. Это правило соответствует положениям статьи 6 и пункта 1 статьи 22. Оно применяется также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия. Для определения недвижимого имущества пункт 1 отсылает к статье 6. Пункт 1 статьи 13 касается только доходов, которые резидент Договаривающегося государства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

получает от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Он, следовательно, не применяется к доходам от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель по смыслу статьи 4, или расположенного в третьем Государстве; к таким доходам применяются положения пункта 5 (а не, как указывалось в настоящем Комментарии до 2002 года, положения пункта 1 статьи 21). (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

23. Правила пункта 1 дополняются правилами пункта 4, который применяется к доходам от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, более чем 50 процентов стоимости которых происходит от недвижимого имущества (см. пункты 28.3–28.12 ниже). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

24. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть предпринимательского С (13) имущества постоянного представительства предприятия. Термин «движимое имущество» означает всё имущество, иное чем недвижимое имущество, о котором идёт речь в пункте 1. Он включает также бестелесное (нематериальное) имущество, такое как гудвилл, лицензии, разрешения на выбросы и т.д. Доходы от отчуждения таких активов могут облагаться налогом в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, что соответствует правилам о прибыли от предпринимательской деятельности (статья 7). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

25. Пункт ясно указывает, что его правила применяются при отчуждении движимого имущества постоянного представительства, а также при отчуждении самого постоянного представительства как такового (отдельно или вместе со всем предприятием). Если отчуждается всё предприятие, то правило применяется к таким доходам, которые считаются возникающими от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства. Правила статьи 7 должны тогда применяться mutatis mutandis без прямой отсылки к ним. О передаче актива из постоянного представительства в одном Государстве в постоянное представительство (или головной офис) в другом Государстве см.

пункт 10 выше.

(Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

26. С другой стороны, пункт 2 не всегда может применяться к приросту капитала от отчуждения доли участия в предприятии. Если предприятие осуществляет свою деятельность в форме структуры (entity) или соглашения, которое рассматривается как фискально прозрачное по налоговому праву Договаривающегося государства, это Государство на основании пункта 2 статьи 13 вправе облагать налогом у нерезидентных партнёров или участников такой структуры или соглашения доходы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

полученные от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства предприятия, которое расположено в этом Государстве, даже если доходы возникают от отчуждения предприятия в целом (см. также пункт 2 статьи 1 и пункты 2–16 Комментария к статье 1). Если же предприятие осуществляет свою деятельность в форме структуры или соглашения, которое Государство рассматривает как отдельного налогоплательщика — резидента одного из Договаривающихся государств, это Государство должно рассматривать отчуждение доли участия в такой структуре или соглашении таким же образом, как акции компании, к которым применяются пункты 4 или 5 статьи. Пункты 32.4–32.7 Комментария к статьям 23 A и 23 B рассматривают ситуации, когда внутренние законы двух Договаривающихся государств различаются в этом отношении. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Некоторые Государства считают, что весь прирост капитала, возникающий из источников на их территории, должен облагаться их налогами согласно их внутреннему законодательству, если С (13) отчуждатель имеет постоянное представительство на их территории.

Пункт 2 не основан на такой концепции, которая иногда именуется

«силой притяжения постоянного представительства». Пункт лишь предусматривает, что доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, могут облагаться налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство. Доходы от отчуждения всего иного движимого имущества облагаются налогом только в Государстве резидентства отчуждателя, как предусмотрено в пункте 5. Приведённые выше разъяснения согласуются с теми, которые содержатся в Комментарии к статье 7. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

27.1 Для целей пункта имущество составляет часть предпринимательского имущества постоянного представительства, если «экономическое» право собственности на имущество отнесено к этому постоянному представительству в соответствии с принципами, разработанными в отчёте Комитета под названием «Отнесение прибыли к постоянным представительствам»1 (см. в частности пункты 72–97 Части I отчёта) для целей применения пункта 2 статьи 7. В контексте этого пункта «экономическое» право собственности на имущество означает эквивалент права собственности для целей подоходного налога у отдельного предприятия со сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на любой доход, относящийся к праву собственности на это имущество, право на любую доступную амортизацию и потенциальную подверженность приросту или убыткам от повышения или снижения стоимости этого имущества). Одного лишь факта, что имущество было учтено для бухгалтерских целей в балансе, подготовленном для

1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

постоянного представительства, будет, следовательно, недостаточно для вывода о том, что оно фактически связано с этим постоянным представительством. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

27.2 В случае постоянного представительства предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, составляет ли имущество часть предпринимательского имущества постоянного представительства, должно производиться с должным учётом руководства, изложенного в Части IV отчёта Комитета, относительно того, принимается ли доход или прирост от этого имущества во внимание при определении доходности постоянного представительства на сумму инвестиционных активов, отнесённых к нему (см. в частности пункты 165–170 Части IV). Поскольку это руководство носит общий характер, налоговые органы должны рассмотреть применение гибкого и прагматичного подхода, который бы учитывал разумное и последовательное применение предприятием этого руководства для целей определения конкретных активов, составляющих часть предпринимательского имущества постоянного представительства. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (13)

Пункт 3

28. Исключение из правила пункта 2 предусмотрено для судов и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов и воздушных судов. Обычно доходы от отчуждения таких активов облагаются налогом только в Государстве предприятия, эксплуатирующего такие суда и воздушные суда. Это правило соответствует положениям статьи 8 и пункта 3 статьи 22. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения Государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, вправе в двусторонних конвенциях заменить

пункт 3 положением, соответствующим тому, что предложено в пункте 2

Комментария к статье 8. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.1 Пункт 3 применяется, когда предприятие, отчуждающее имущество, само эксплуатирует суда или воздушные суда, упомянутые в пункте, будь то для своих собственных транспортных операций или при сдаче судов или воздушных судов в аренду по чартеру полностью оборудованными, с экипажем и снабжением. Он не применяется, однако, когда предприятие, владеющее судами или воздушными судами, не эксплуатирует их (например, когда предприятие сдаёт имущество в аренду другому лицу, за исключением случая случайной аренды судна без экипажа (bare boat lease), как указано в пункте 5 Комментария к статье 8). В таком случае доходы, возникающие у истинного собственника имущества или связанного движимого имущества, будут охватываться пунктом 2 или 5. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

28.2 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

28.3 Предусматривая, что доходы от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, которые в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходили от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом Государстве,

пункт 4 устанавливает, что доходы от отчуждения таких акций или

сопоставимых долей участия и доходы от отчуждения лежащего в основе недвижимого имущества, охватываемые пунктом 1, в равной мере облагаются налогом в этом Государстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.4 Пункт 4 позволяет облагать налогом весь доход, относящийся к акциям или сопоставимым долям участия, к которым он применяется, даже если часть стоимости этих акций или сопоставимых долей участия происходит от имущества, иного чем С (13) недвижимое имущество, расположенное в государстве источника. Определение того, происходят ли акции или сопоставимые доли участия в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, обычно производится путём сравнения стоимости такого недвижимого имущества со стоимостью всего имущества, принадлежащего компании, структуре или соглашению, без учёта долгов или иных обязательств (независимо от того, обеспечены ли они ипотекой на соответствующее недвижимое имущество). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.5 До 2017 года пункт 4 применялся только в случае отчуждения акций, но Комментарий предусматривал, что Государства могут расширить его сферу, чтобы охватить также доходы от отчуждения долей участия в иных структурах, таких как партнёрства или трасты, которые не выпускают акции, при условии что стоимость этих долей участия аналогичным образом в основном происходит от недвижимого имущества. В 2017 году для этой цели была добавлена отсылка к «сопоставимым долям участия». Одновременно пункт был изменён с тем, чтобы охватить ситуации, когда акции или сопоставимые доли участия получают свою стоимость преимущественно от недвижимого имущества в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, а не только на момент отчуждения. Это изменение было внесено для того, чтобы устранить ситуации, когда активы вносятся в структуру незадолго до продажи акций или иных сопоставимых долей участия в этой структуре с целью размыть долю стоимости этих акций или долей участия, происходящую от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

28.6 В своих двусторонних конвенциях многие Государства либо расширяют, либо сужают сферу применения пункта. Например, Государства могут увеличить или уменьшить процент стоимости акций или сопоставимых долей участия, который должен прямо или косвенно происходить от недвижимого имущества для применения положения. Это просто делается путём замены «50 процентов» на процент, о котором эти Государства договорятся. Другое изменение, на которое некоторые Государства могут согласиться, состоит в ограничении применения положения случаями, когда отчуждатель держит определённый уровень участия в структуре. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.7 Также некоторые Государства считают, что пункт не должен применяться к доходам, полученным от отчуждения акций компаний или долей участия в структурах или соглашениях, которые котируются на признанной фондовой бирже одного из Государств, к доходам от отчуждения акций или сопоставимых долей участия в ходе корпоративной реорганизации или когда недвижимое имущество, от которого акции или сопоставимые доли участия получают свою

стоимость, является недвижимым имуществом (таким как шахта или гостиница), в котором осуществляется предпринимательская деятельность. Государства C (13) желающие предусмотреть одно или несколько из этих исключений, вправе сделать это. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.8 Другое возможное исключение относится к акциям или сопоставимым долям участия, принадлежащим пенсионным фондам и аналогичным структурам. По внутреннему законодательству многих Государств пенсионные фонды и аналогичные структуры, как правило, освобождены от налога на свой инвестиционный доход. Для достижения нейтральности режима в отношении внутренних и иностранных инвестиций этих структур некоторые Государства предусматривают на двусторонней основе, что доход, полученный такой структурой — резидентом другого Государства, включая прирост капитала по акциям или сопоставимым долям участия, указанным в пункте 4, освобождается от налогообложения у источника. Государства, желающие сделать это, могут двусторонне согласовать положение, составленное по образцу положения, содержащегося в пункте 69 Комментария к статье 18. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.9 Поскольку пункт применяется в любом случае, когда в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению акций или сопоставимых долей участия, эти акции или сопоставимые доли участия более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходят от недвижимого имущества, пункт применялся бы при отчуждении акций в течение периода в 365 дней после дня, когда недвижимое имущество, стоимость которого учитывается для целей этого пункта, само было отчуждено компанией или иной структурой. Некоторые Государства считают, что в таком случае, поскольку отчуждение недвижимого имущества облагается налогом по пункту 1 в Государстве, где оно находится, было бы неуместно учитывать стоимость этого имущества при определении того, должен ли применяться пункт 4 к доходу от

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

последующего отчуждения акций или сопоставимых долей участия. Предположим, для примера, что физическое лицо X, резидент Государства R, владеет всеми акциями XCO — компании-резидента Государства R. Основным активом XCO является недвижимое имущество, расположенное в Государстве S. В январе 00 имущество продаётся XCO, и Государство S облагает налогом доход в соответствии с пунктом 1. В конце 00 X умирает, что по внутреннему законодательству Государства S влечёт отчуждение акций XCO для налоговых целей. В этом случае некоторые Государства считают, что стоимость недвижимого имущества, которое было отчуждено, не должна учитываться при применении пункта 4 к акциям, отчуждаемым вследствие смерти X. Эти Государства могут двусторонне согласовать замену пункта 4 положением, составленным по следующим образцам:

4. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, таких как доли участия в партнёрстве или трасте, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, эти акции или сопоставимые доли участия более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходили от C (13) недвижимого имущества, как оно определено в статье 6, расположенного в этом другом Государстве (за исключением недвижимого имущества или его части, которое было отчуждено в период между этим моментом и моментом отчуждения акций или сопоставимых долей участия, при условии что никакая часть стоимости этих акций или сопоставимых долей участия прямо или косвенно не происходит от этого недвижимого имущества или его части, которая была отчуждена, на момент такого последующего отчуждения). Государства, которые обеспокоены тем, что исключение, предусмотренное в этом предлагаемом положении, может быть использовано злоупотребительно путём организации продаж между связанными сторонами, могут рассмотреть возможность ограничения сферы его применения отчуждениями, совершаемыми между несвязанными сторонами. Кроме того, Государства, внутреннее налоговое законодательство которых не признаёт прирост капитала при определённых видах отчуждений, свободны исключить такие отчуждения из сферы применения исключения, включённого в предлагаемое положение. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.10 Наконец, ещё одно возможное исключение касается акций и сопоставимых долей участия в инвестиционном фонде недвижимости (Real Estate Investment Trust, REIT) (см. пункты 67.1–67.7 Комментария к статье 10 для справочной информации о REIT). Хотя не представлялось бы уместным делать исключение из пункта 4 в случае отчуждения доли участия крупного инвестора в REIT, которое могло бы рассматриваться как отчуждение замены прямой инвестиции в недвижимое имущество, исключение из пункта 4 для отчуждения доли участия мелкого инвестора в REIT может быть сочтено уместным. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

28.11 Как обсуждается в пункте 67.3 Комментария к статье 10, может быть уместно рассматривать долю участия мелкого инвестора в REIT как ценную бумагу, а не как косвенное владение недвижимым имуществом. В этом отношении на практике было бы весьма затруднительно администрировать применение налогообложения у источника прироста капитала по мелким долям участия в REIT с широким кругом участников. Более того, поскольку REIT, в отличие от других образований, стоимость которых происходит главным образом от недвижимого имущества, обязаны распределять большую часть своей прибыли, маловероятно, что останется существенная остаточная прибыль, к которой применялся бы налог на прирост капитала (по сравнению с другими образованиями). Государства, разделяющие эту точку зрения, могут согласиться на двусторонней основе добавить перед словами «могут облагаться налогом в этом другом Государстве» слова наподобие «за исключением акций или сопоставимых долей участия, принадлежащих лицу, которое владеет, прямо или косвенно, акциями или долями участия, представляющими менее 10 процентов всех акций или долей участия в образовании, если это образование является REIT». (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.12 Некоторые Государства, однако, считают, что пункт 4 предназначался для применения к любому приросту капитала от отчуждения акций или аналогичных долей участия в образовании, которое C (13) получает свою стоимость главным образом от недвижимого имущества, и что не было бы оснований проводить различие между REIT и публично удерживаемым образованием в отношении применения этого пункта, особенно поскольку REIT не облагается налогом со своего дохода. Эти Государства считают, что пока не существует исключения для отчуждения акций или аналогичных долей участия в образованиях, котирующихся на фондовой бирже (см. пункт 28.7 выше), не должно быть специального исключения для долей участия в REIT. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28.13 Поскольку внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им облагать налогом прирост капитала, охватываемый пунктом 4, Государства, которые принимают метод освобождения, должны быть осторожны, чтобы обеспечить, что включение этого пункта не приведёт к двойному освобождению такого прироста капитала. Эти Государства могут пожелать исключить такой прирост капитала из освобождения и применять метод кредита (зачёта), как предлагается пунктом 35 Комментария к статьям 23 A и 23 B. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

29. Что касается доходов от отчуждения любого имущества, иного чем то, которое указано в пунктах 1, 2, 3 и 4, пункт 5 предусматривает, что они облагаются налогом только в Государстве, резидентом которого является отчуждатель. Это соответствует правилам, установленным в статье 22. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

30. Статья не содержит специальных правил для доходов от отчуждения акций компании (иных, чем акции компании, рассматриваемые в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

пункте 4) или ценных бумаг, облигаций, долговых обязательств и тому подобного. Такой прирост капитала, следовательно, облагается налогом только в Государстве, резидентом которого является отчуждатель. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

31. Если акции отчуждаются акционером в связи с ликвидацией выпускающей компании либо с выкупом акций или уменьшением оплаченного капитала этой компании, разница между поступлениями, полученными акционером, и номинальной стоимостью акций может рассматриваться в Государстве, резидентом которого является компания, как распределение накопленной прибыли, а не как прирост капитала. Статья не препятствует Государству резидентства компании облагать такие распределения налогом по ставкам, предусмотренным в статье 10: такое налогообложение допускается, поскольку такая разница охватывается определением термина «дивиденды», содержащимся в пункте 3 статьи 10 и толкуемым в пункте 28 относящегося к ней Комментария, в той мере, в какой внутреннее законодательство этого Государства рассматривает эту разницу как доход от акций. Как разъясняется в пунктах 32.1–32.7 Комментария к С (13) статьям 23 A и 23 B, когда Государство выпускающей компании рассматривает разницу как дивиденд, Государство резидентства акционера обязано предоставить устранение двойного налогообложения, даже если такая разница составляет прирост капитала согласно его собственному внутреннему законодательству. То же толкование может применяться, если облигации или долговые обязательства погашаются должником по цене, которая выше, чем номинальная стоимость или стоимость, по которой облигации или долговые обязательства были выпущены; в таком случае разница может представлять собой проценты и, следовательно, быть подвергнута ограниченному налогу в государстве источника процентов в соответствии со статьёй 11 (см. также пункты 20 и 21 Комментария к статье 11). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

32. Необходимо проводить различие между приростом капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретённых при осуществлении опциона на акции, предоставленного работнику или члену совета директоров, и выгодой, полученной от опциона на акции, которая охватывается статьёй 15 или 16. Принципы, на которых основано это различие, обсуждаются в пунктах 12.2–12.5 Комментария к статье 15 и в пункте 3 Комментария к статье 16. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Замечание к Комментарию 32.1 В отношении пункта 3.1 Австрия и Германия придерживаются мнения, что когда новый налоговый договор вступает в силу, эти страны не могут быть лишены права облагать налогом прирост стоимости капитала, который был создан в этих странах до даты, когда новый налоговый договор стал применимым. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Оговорки к Статье

33. Испания оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или иных прав, когда владение такими акциями или правами даёт право, прямо или косвенно, на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Испании. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

34. Швеция оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения имущества физическим лицом, которое было резидентом Швеции в любой момент в течение десяти лет, предшествующих такому отчуждению. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

35. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или иных корпоративных прав в финских компаниях, когда владение такими акциями или иными корпоративными правами даёт право на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Финляндии и удерживаемым компанией. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY) C (13)

36. Франция может принять положения пункта 5, но желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, относящихся к налогообложению доходов от отчуждения акций или прав, составляющих часть существенной доли участия в компании, которая является резидентом Франции. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

37. Соединённые Штаты оставляют за собой право включить правило, предусматривающее увеличение налоговой базы имущества физического лица, стоимость которого была обложена налогом в рамках режима налога при выезде (exit tax). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38. Новая Зеландия оставляет за собой позицию в отношении пунктов 3 и 5. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

39. Чили оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или иных корпоративных прав в своих компаниях. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Турция оставляет за собой право в соответствии со своим законодательством облагать налогом прирост капитала от отчуждения на её территории движимого капитала и любого имущества, иного чем то, которое упомянуто в пункте 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

41. Несмотря на пункт 5 настоящей Статьи, когда продажная цена акций рассматривается как дивиденды согласно датскому законодательству, Дания

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

оставляет за собой право облагать эту продажную цену налогом как дивиденды в соответствии с пунктом 2 статьи 10. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

42. Латвия оставляет за собой право включить в специальную статью положения относительно прироста капитала, относящегося к деятельности, осуществляемой на континентальном шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или разработкой морского дна, его недр и их природных ресурсов. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

43. Дания, Ирландия, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно прироста капитала, относящегося к шельфовой разведке и разработке углеводородов и связанной с этим деятельности. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

43.1 Греция оставляет за собой право включить в специальную статью положения относительно прироста капитала, относящегося к шельфовой разведке и разработке и связанной с этим С (13) деятельности. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

44. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить специальные положения относительно прироста капитала, получаемого авиатранспортным консорциумом Scandinavian Airlines System (SAS). (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

45. Корея оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или иных прав, составляющих часть существенной доли участия в компании, которая является резидентом. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

46. Соединённые Штаты желают оставить за собой право применять свой налог на определённый прирост капитала от недвижимости согласно Foreign Investment in Real Property Tax Act. (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

47. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прироста капитала от отчуждения судов в международных перевозках и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

48. Ирландия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения имущества физическим лицом, которое было резидентом Ирландии в любой момент в течение пяти лет, предшествующих такому отчуждению. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

49. Мексика оставляет за собой позицию сохранить возможность применения положений своего законодательства, относящихся к налогообложению доходов от отчуждения акций или сопоставимых долей участия в компании, которая является резидентом Мексики. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

50. Соединённые Штаты оставляют за собой право включить доходы от отчуждения контейнеров в сферу применения пункта 3 Статьи. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

51. Бельгия, Люксембург, Нидерланды и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Без изменений со времени принятия Проекта Конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

Пункт 2: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР С (13)

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 гласил следующее: «2. Кроме того, налоги, применимые к приросту капитала, различаются от страны к стране. В некоторых Государствах прирост капитала облагается налогом как обычный доход и поэтому добавляется к доходу из других источников. Это применяется особенно к приросту капитала, полученному от отчуждения активов предприятия. В ряде Государств, однако, прирост капитала подвергается специальным налогам, таким как налоги на прибыль от отчуждения недвижимого имущества, или налоги на прирост капитала, или налоги на прирост стоимости капитала (налоги на прирост ценности). Такие налоги взимаются с каждого прироста капитала или с суммы прироста капитала, начисленного в течение года, преимущественно по специальным ставкам, которые не принимают во внимание иной доход (или убытки) налогоплательщика. Не представляется необходимым описывать все эти налоги.»

Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. путём удаления последних трёх предложений, которые

были включены в новый пункт 3.1, отчётом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Статья не затрагивает вышеупомянутые вопросы. На усмотрение внутреннего законодательства каждого Договаривающегося государства оставляется решение о том, должен ли прирост капитала облагаться налогом и, если он подлежит налогообложению, каким образом он должен облагаться налогом. Статья никоим образом не может толковаться как предоставляющая Государству право облагать налогом прирост капитала, если такое право не предусмотрено в его внутреннем законодательстве. Статья не определяет, к какому виду налога она применяется. Подразумевается, что Статья должна применяться ко всем видам налогов, взимаемых Договаривающимся государством с прироста капитала. Формулировка статьи 2 достаточно широка, чтобы достичь этой цели и включить также специальные налоги на прирост капитала.»

Пункт 3 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 гласил следующее:

«3. Статья 13 не затрагивает вышеупомянутые вопросы. На усмотрение внутреннего законодательства каждого Договаривающегося государства оставляется решение о том, должен ли прирост капитала

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

облагаться налогом и, если он подлежит налогообложению, каким образом он должен облагаться налогом. Статья никоим образом не может толковаться как предоставляющая Государству право облагать налогом прирост капитала, если такое право не предусмотрено в его внутреннем законодательстве. Статья не предписывает, какой вид налога может взиматься. Следует понимать, что Статья должна применяться ко всем видам налогов, взимаемых Договаривающимся государством с прироста капитала. Формулировка статьи 2 о налогах, охватываемых Конвенцией, достаточно широка, чтобы достичь этой цели и включить также специальные налоги на прирост капитала.»

Пункт 3.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 3.1 включает последние три предложения пункта 3 в редакции, действовавшей до 15 июля 2014 г. (см. историю пункта 3).

Пункт 4: Изменён вместе с предшествующим ему заголовком раздела при

принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 и заголовок раздела гласили следующее: «II. КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ

4. Оправданно предоставить право облагать налогом прирост капитала тому Государству, которое вправе облагать налогом как само имущество, так и доход, получаемый от него, до того как такое имущество С (13) было отчуждено. Прирост от отчуждения актива должен облагаться налогом в том же Государстве независимо от того, является ли такой прирост приростом капитала или прибылью от предпринимательской деятельности. Соответственно, не проводится различия между приростом капитала и коммерческой прибылью, и нет необходимости в специальных положениях о том, следует ли применять Статью о приросте капитала или Статью 7 при налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности. Однако решение о том, должен ли взиматься налог на прирост капитала или налог на обычный доход, оставляется внутреннему законодательству облагающего налогом Государства. Конвенция не предрешает этот вопрос.»

Пункт 5: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Статья не даёт подробного определения прироста капитала. Это не необходимо по причинам, указанным выше. Слова «отчуждение имущества» используются для охвата, в частности, прироста капитала, возникающего в результате продажи или обмена имущества, а также частичного отчуждения, экспроприации, передачи компании в обмен на акции, продажи права, безвозмездного отчуждения и даже перехода имущества в случае смерти.»

Пункт 6: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Большинство государств, облагающих налогом прирост капитала, делают это при отчуждении капитальных активов. Некоторые из них, однако, облагают налогом только так называемый реализованный прирост капитала. При определённых обстоятельствах, хотя отчуждение и имеет место, реализованный прирост капитала для налоговых целей не признаётся (например, замена оборудования). Вопрос о том, имеет ли место реализация, должен определяться в соответствии с применимым внутренним налоговым законодательством. Особых проблем не возникает, когда Государство, имеющее право облагать налогом, не осуществляет его в момент отчуждения.»

Пункт 7: Не изменялся с момента принятия Проекта конвенции 1963 года Советом ОЭСР

30 июля 1963 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Пункт 8: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Особые обстоятельства могут привести к налогообложению прироста стоимости капитала актива, который не был отчуждён. Такое налогообложение может иметь место, если стоимость капитального актива возросла таким образом, что собственник производит переоценку этого актива в своих книгах. Такая переоценка активов в книгах может также происходить в случае девальвации

национальной валюты. Ряд государств взимают специальные налоги на книжную прибыль, суммы, отнесённые в резерв, увеличение оплаченного капитала и иные переоценки, возникающие в результате корректировки балансовой стоимости до внутренней стоимости капитального актива. Эти налоги на прирост стоимости капитала (налоги на прирост) охватываются Конвенцией в соответствии со Статьёй 2 о налогах, охватываемых Конвенцией.»

Пункт 9: Изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления слов «или относящегося к

постоянной базе» докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 9 имел следующую редакцию: C (13) «9. Если прирост стоимости капитала и переоценка предпринимательских активов облагаются налогом, то, как правило, должен применяться тот же принцип, что и в случае отчуждения таких активов. Не представлялось необходимым специально упоминать такие случаи в Статье или устанавливать особые правила. Положения Статьи, а также положения Статей 6, 7 и 21, по-видимому, являются достаточными. Как правило, право облагать налогом предоставляется вышеупомянутыми положениями Государству, резидентом которого является лицо, осуществляющее отчуждение, за исключением того, что в случаях недвижимого имущества или движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства или относящегося к постоянной базе, преимущественное право облагать налогом принадлежит Государству, где такое имущество расположено. Однако особое внимание должно быть обращено на случаи, рассматриваемые в пунктах 13 по 17 ниже.»

Пункт 9 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 9 имел следующую редакцию:

«9. Если прирост стоимости капитала и переоценка предпринимательских активов облагаются налогом, то, как правило, должен применяться тот же принцип, что и в случае отчуждения таких активов. Не представляется необходимым специально упоминать такие случаи в настоящей Статье или устанавливать особые правила. Правила настоящей Статьи о налогообложении прироста капитала, а также положения Статьи 6 о налогообложении дохода от недвижимого имущества, Статьи 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности и Статьи 21 о налогообложении дохода, прямо не упомянутого в Конвенции, по-видимому, являются достаточными. Как правило, право облагать налогом предоставляется вышеупомянутыми положениями Государству, резидентом которого является налогоплательщик, за исключением того, что в случаях недвижимого имущества или движимого имущества, используемого в постоянном представительстве или относящегося к постоянной базе, преимущественное право облагать налогом принадлежит Государству, где такое имущество расположено. Однако особое внимание должно быть обращено на случаи, рассматриваемые в пунктах 13 по 17 ниже.»

Пункт 10: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«10. В некоторых государствах передача имущества из постоянного представительства, расположенного на территории такого Государства, в постоянное представительство или головной офис того же предприятия, расположенный в другом Государстве, приравнивается к отчуждению имущества. Настоящая Статья не препятствует этим государствам облагать налогом прибыль или прирост, которые считаются возникающими в связи с такой передачей, при условии, однако, что

такое налогообложение соответствует Статье 7, касающейся налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности.»

Пункт 11: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Статья не проводит различия в зависимости от причины, обусловившей прирост капитала. Поэтому охватывается весь прирост капитала — как тот, который возникает в течение длительного периода параллельно устойчивому улучшению экономических условий, так и тот, который возникает за очень короткий срок в связи с национальной валютой. Разумеется, каждому Государству оставляется решение о том, следует ли облагать налогом такой прирост.»

Пункт 12: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 12 имел следующую редакцию: С (13) «12. Статья не определяет, как исчислять прирост капитала; это оставляется применимому внутреннему законодательству. Как правило, прирост капитала исчисляется путём вычета себестоимости из продажной цены. Для определения себестоимости все расходы, связанные с покупкой, и все затраты на улучшения прибавляются к покупной цене. В некоторых случаях учитывается себестоимость после вычета амортизационных отчислений, уже предоставленных налоговыми органами. Некоторые налоговые законы предписывают иную базу вместо себестоимости, например стоимость, ранее заявленную лицом, осуществляющим отчуждение актива, для целей налога на имущество.»

Пункт 13: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Особые проблемы могут возникнуть, когда база для налогообложения прироста капитала не является единообразной в двух Договаривающихся государствах. Прирост капитала от отчуждения актива, исчисленный в одном Государстве в соответствии с правилами, упомянутыми в пункте 12 выше, может не обязательно совпадать с приростом капитала, исчисленным другим Государством по используемым там правилам бухгалтерского учёта. Это может произойти, когда одно Государство имеет право облагать налогом прирост капитала, поскольку он относится к имуществу, расположенному в нём, в то время как другое Государство имеет право облагать налогом, поскольку предприятие является резидентом там.»

Пункт 14: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 14 имел следующую редакцию: «14. Следующий пример может проиллюстрировать эту проблему; предприятие Государства А приобрело недвижимое имущество, расположенное в Государстве В. Предприятие могло отразить амортизационные отчисления в книгах, ведущихся в Государстве А. Если такое недвижимое имущество продаётся по цене, превышающей себестоимость, может быть реализован прирост капитала и, кроме того, ранее предоставленные амортизационные отчисления могут быть восстановлены. Государство В, в котором расположено недвижимое имущество и где книги не ведутся, не обязано учитывать при налогообложении дохода от недвижимого имущества амортизационные отчисления, отражённые в книгах в Государстве А. Государство В также не может заменить стоимость недвижимого имущества, показанную в книгах, ведущихся в Государстве А, себестоимостью на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

момент отчуждения. Поэтому Государство В не может облагать налогом амортизационные отчисления, реализованные в дополнение к приросту капитала, как указано выше.»

Пункт 15: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 15 имел следующую редакцию: «15. С другой стороны, Государство А, резидентом которого является лицо, осуществляющее отчуждение, не может быть обязано во всех случаях полностью освобождать такую книжную прибыль от своих налогов согласно пункту 1 настоящей Статьи и Статье 23(А) о методе освобождения (для государств, применяющих метод налогового кредита (зачета), едва ли возникнут какие-либо проблемы). Поскольку такая книжная прибыль обусловлена реализацией амортизационных отчислений, которые Государство А ранее предоставило и которые уменьшили доход или прибыль, облагаемые налогом в таком Государстве А, это Государство не может быть лишено права облагать налогом такую книжную прибыль. Ситуация соответствует той, которая рассматривается в пункте 38 Комментария к Статье 23(А).»

Пункт 16: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Дальнейшие проблемы могут возникнуть в связи с прибылью, обусловленной изменениями С (13) обменного курса между валютами Государства А и Государства В. После девальвации национальной валюты Государства А предприятия такого Государства А могут или могут быть обязаны увеличить балансовую стоимость активов, включая активы, расположенные за пределами Государства А. Кроме того, и независимо от какой-либо девальвации национальной валюты Государства, обычные колебания обменного курса могут порождать так называемые валютные прибыли или убытки. Возьмём, например, предприятие Государства А, которое купило и продало недвижимое имущество, расположенное в Государстве В. Если себестоимость и продажная цена, обе выраженные в валюте Государства В, равны, в Государстве В не будет прироста капитала. Когда стоимость валюты Государства В возросла между покупкой и продажей актива по отношению к валюте Государства А, у такого предприятия возникнет прибыль, выраженная в валюте Государства А. Если стоимость валюты Государства В за это время упала, лицо, осуществляющее отчуждение, понесёт убыток, который не будет признан Государством В. Такие валютные прибыли или убытки могут также возникать в связи с требованиями и долгами, выраженными в иностранной валюте. Если баланс постоянного представительства, расположенного в Государстве В, предприятия Государства А показывает требования и долги, выраженные в валюте Государства В, книги постоянного представительства не показывают ни прибыли, ни убытка при погашении. Изменения обменного курса могут, однако, отражаться в счетах головного офиса. Если стоимость валюты Государства В возросла (упала) между моментом возникновения требования и его погашением, предприятие в целом реализует прибыль (несёт убыток). Это верно также в отношении долгов, если между моментом их возникновения и их погашением валюта Государства В упала (возросла) в стоимости.»

Пункт 17: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Положения настоящей Статьи о налогообложении прироста капитала не отвечают на все вопросы относительно налогообложения таких валютных прибылей. Такие прибыли в большинстве случаев не связаны с отчуждением актива; они часто даже не могут быть определены Государством, которому, например, в зависимости от места нахождения постоянного представительства, настоящей Статьёй предоставлено право облагать налогом прирост капитала.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Соответственно, вопрос, как правило, заключается не в том, имеет ли Государство, в котором расположено постоянное представительство, право облагать налогом, а в том, должно ли Государство, резидентом которого является налогоплательщик, если оно применяет метод освобождения, воздерживаться от налогообложения таких валютных прибылей, которые во многих случаях могут быть показаны только в книгах, ведущихся в головном офисе. Ответ на этот

последний вопрос зависит не только от настоящей Статьи, но также от Статьи 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности и от Статьи 23(A) о методе освобождения. Представляется затруднительным дать один определённый ответ на все возможные случаи. Налоговый комитет рассмотрит этот вопрос более подробно на более позднем этапе. Если в данном случае различные мнения двух Государств приведут к фактическому двойному налогообложению, дело может быть урегулировано в рамках процедуры взаимного согласования, предусмотренной Статьёй 25.»

Пункт 18: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 18 Проекта конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован как

пункт 19 (см. историю пункта 19), и был добавлен новый пункт 18.

Пункт 19: Соответствует пункту 18 Проекта конвенции 1963 года.

Пункт 19 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 20 (см. историю пункта 20) при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 18 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 19 C (13) Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 18 имел следующую редакцию:

«18. Статья не предназначена для применения к выигрышам в лотерею или к премиям по облигациям с премиями.»

Пункт 20: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Статья прежде всего касается доходов от отчуждения, которые могут облагаться налогом в Государстве, где расположено отчуждаемое имущество. В отношении всякого иного прироста капитала пункт 5 предоставляет право налогообложения Государству, резидентом которого является отчуждатель.»

Пункт 20 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём замены ссылки

на «пункт 4» во втором предложении ссылкой на «пункт 5» вследствие перенумерации пункта 4 Статьи 13 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Статья прежде всего касается доходов от отчуждения, которые могут облагаться налогом в Государстве, где расположено отчуждаемое имущество. В отношении всякого иного прироста капитала пункт 4 предоставляет право налогообложения Государству, резидентом которого является отчуждатель.»

Пункт 20 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 19 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 21) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 19 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 20 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 19 имел следующую редакцию: «19. Статья прежде всего касается доходов от отчуждения имущества,

которые могут облагаться налогом в Государстве, где такое имущество расположено (пункт 1 и первое

предложение пункта 2). В отношении всякого иного прироста капитала пункт 3 предоставляет право налогообложения Государству, резидентом которого является отчуждатель.»

Пункт 21: Изменён 28 января 2003 г. путём замены ссылки на

«пункт 4» в третьем предложении ссылкой на «пункт 5» вследствие перенумерации пункта 4 Статьи 13 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 21 имел следующую редакцию: «21. Поскольку прирост капитала облагается налогом не всеми Государствами, может считаться разумным устранять лишь фактическое двойное налогообложение прироста капитала. Поэтому Договаривающиеся государства вправе дополнить свою двустороннюю конвенцию таким образом, чтобы Государство было обязано отказаться от права налогообложения, предоставленного ему внутренним законодательством, только если другое Государство, которому право налогообложения предоставлено Конвенцией, осуществляет это право. В таком случае пункт 4 Статьи следует соответственно дополнить. Кроме того, необходима модификация Статьи 23 А, как предложено в пункте 35 Комментария к Статье 23 А.»

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 20 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 22), и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 20 Проекта конвенции 1963 года С (13) был изменён и перенумерован как пункт 21 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Поскольку прирост капитала облагается налогом не всеми Государствами, два Государства могут счесть разумным устранять лишь любое фактическое двойное налогообложение прироста капитала. Ведущие переговоры Государства вправе дополнить своё двустороннее соглашение таким образом, чтобы Государство было обязано отказаться от права налогообложения, предоставленного ему внутренним законодательством, только если Государство, которому право налогообложения предоставлено Конвенцией, осуществляет это право. В таком случае

пункт 3 Статьи следует соответственно дополнить. Кроме того, необходима

модификация Статьи 23(А) о методе освобождения, как предложено в пункте 33 Комментария к Статьям 23(А).»

Пункт 22: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The 2002 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Пункт 1 устанавливает, что доходы от отчуждения недвижимого имущества могут облагаться налогом в Государстве, в котором оно расположено. Это правило соответствует положениям Статьи 6 и пункта 1 Статьи 22. Оно применяется также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия. Для определения недвижимого имущества пункт 1 отсылает к Статье 6. Пункт 1 Статьи 13 касается только доходов, которые резидент Договаривающегося государства получает от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Он, следовательно, не применяется к доходам, полученным от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель в смысле Статьи 4, или расположенного в третьем Государстве; к таким доходам применяются положения пункта 1 Статьи 21.»

Пункт 22 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 22 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«22. Пункт 1 устанавливает, что доходы от отчуждения недвижимого имущества могут облагаться налогом в Государстве, в котором оно расположено. Это правило соответствует положениям Статьи 6 и пункта 1 Статьи 22. Оно применяется также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия или используемому для оказания независимых личных услуг. Для определения недвижимого имущества пункт 1 отсылает к Статье 6. Пункт 1 Статьи 13 касается только доходов, которые резидент Договаривающегося государства получает от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Он, следовательно, не применяется к доходам, полученным от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждатель в смысле Статьи 4, или расположенного в третьем Государстве; к таким доходам применяются положения пункта 1 Статьи 21.»

Пункт 22 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 21 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 22 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24), и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 21 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 22 Модельной конвенции 1977 года, а сноска к пункту 21 была удалена. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 21 имел следующую редакцию:

C (13) «21. Пункт 1 устанавливает, что доходы от отчуждения недвижимого имущества могут облагаться налогом в Государстве, в котором оно расположено. Это правило соответствует положениям Статьи 6 о налогообложении дохода от недвижимого имущества и пункта 1 Статьи 22 о налогообложении капитала. Правило применяется также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия или используемому для оказания профессиональных услуг. Для определения недвижимого имущества

пункт 1 отсылает к пункту 2 статьи 6[1].

1 Обращается внимание на то, что для целей налога на прирост капитала (а также для целей других налогов, таких как налоги на передачу имущества) в некоторых странах принято приравнивать отчуждение всех акций компании, исключительной или основной целью которой является владение недвижимым имуществом, к отчуждению такого недвижимого имущества. Эта точка зрения разделяется не всеми Государствами; некоторые из них могли бы возражать против игнорирования самостоятельного юридического субъекта и поэтому не применять пункт 2 Статьи 6. Государство, резидентом которого является акционер, может утверждать, что акции подпадают под действие пункта 3 Статьи, что означало бы, что прирост капитала, реализованный от продажи этих акций, подлежал бы налогообложению только в Государстве резидентства отчуждателя. Различная квалификация одного и того же факта могла бы привести к двойному налогообложению. Та же ситуация может иметь место и в других случаях: в некоторых странах (например, в Норвегии) принято приравнивать продажу акций компании к продаже предприятия, осуществляемого такой компанией. Кроме того, налоговое законодательство некоторых стран предусматривает налогообложение доходов от отчуждения акций компании, являющейся резидентом облагающего налогом Государства, если отчуждатель акций, даже не будучи

резидентом этого Государства, имел в ней преобладающее положение (существенный интерес). В таких случаях каждое Государство могло бы ссылаться на

пункт 2 Статьи 3 об определениях для обоснования своего налогообложения.

Аналогичные проблемы возникают в связи с другими положениями конвенции об устранении двойного налогообложения. Их нельзя избежать, пока используемые в ней термины не имеют одного и того же значения в обоих Государствах или не определены конвенцией. Проект конвенции ОЭСР, как и существующие двусторонние конвенции, не предусматривает решения такого конфликта, обусловленного различной квалификацией фактов двумя Государствами, пока они не определены. Однако в соответствии со Статьёй 25 о процедуре взаимного согласования компетентные органы имеют возможность устранить фактическое двойное налогообложение. Кроме того, ведущие переговоры Государства вправе согласовать специальные положения, касающиеся таких случаев, в своих двусторонних конвенциях. Они могут, например, прямо исключить определённые практики, упомянутые выше. Но они могут также двусторонне согласиться рассматривать продажу всех акций компании, владеющей исключительно недвижимым имуществом, как продажу самого недвижимого имущества. Кроме того, они могли бы предусмотреть специальную оговорку, касающуюся прироста капитала от отчуждения акций компании, в которой отчуждатель имел преобладающее

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

положение. Но в таких случаях по крайней мере фактическое двойное налогообложение должно быть устранено (см.

пункт 20 выше).»

Пункт 23: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Правила пункта 1 дополняются правилами пункта 4, который применяется к доходам от отчуждения всех или части акций компании, владеющей недвижимым имуществом (см. пункты 28.3–28.8 ниже).»

Пункт 23 был заменён 28 января 2003 г., когда пункт 23 Модельной

конвенции 1977 года был удалён и был добавлен новый пункт 23 докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г.

пункт 23 имел следующую редакцию:

«23. Некоторые налоговые законы приравнивают отчуждение всех или части акций компании, исключительной или основной целью которой является владение недвижимым имуществом, к отчуждению такого недвижимого имущества. Сам по себе пункт 1 не допускает такой практики: только специальное положение в двусторонней конвенции может предусмотреть такое приравнивание. Договаривающиеся государства, разумеется, вправе либо включить в свои двусторонние конвенции такое специальное положение, либо прямо подтвердить, что C (13) отчуждение акций не может быть приравнено к отчуждению недвижимого имущества.»

Пункт 23 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 23 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 28 (см. историю пункта 28), и был добавлен новый пункт 23.

Пункт 24: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления слов «разрешения на выбросы» в

третьем предложении докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Tax treaty issues related to emissions permits/credits» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства предприятия. Термин «движимое имущество» означает всё имущество, иное чем недвижимое имущество, которое рассматривается в пункте 1. Он включает также нематериальное имущество, такое как гудвилл, лицензии и т.д. Доходы от отчуждения таких активов могут облагаться налогом в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, что соответствует правилам в отношении прибыли от предпринимательской деятельности (Статья 7).»

Пункт 24 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 24 имел следующую редакцию: «24. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства предприятия или относящегося к постоянной базе, используемой для оказания независимых личных услуг. Термин «движимое имущество» означает всё имущество, иное чем недвижимое имущество, которое рассматривается в пункте 1. Он включает также нематериальное имущество, такое как гудвилл, лицензии и т.д. Доходы от отчуждения таких активов могут облагаться налогом в Государстве, в котором расположены постоянное представительство или постоянная база, что соответствует правилам

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

в отношении прибыли от предпринимательской деятельности и дохода от независимых личных услуг (Статьи 7 и 14).»

Пункт 24 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 22 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 24 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25) при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 22 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как

пункт 24 Модельной конвенции 1977 года, и заголовок, предшествовавший пункту 22,

был перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 22 имел следующую редакцию: «22. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть предпринимательских активов, используемых в постоянном представительстве предприятия или относящихся к постоянной базе, используемой для оказания профессиональных услуг. Термин «движимое имущество» означает всё имущество, иное чем недвижимое имущество, которое рассматривается в пункте 1. Он включает также нематериальное имущество, такое как гудвилл, лицензии и т.д. Доходы от отчуждения таких активов могут облагаться налогом в Государстве, в котором расположены

постоянное представительство или постоянная база, что соответствует правилам в отношении предпринимательского или профессионального дохода (Статьи 7 и 14).»

Пункт 25: Изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления ссылок на «постоянную базу»

С (13) докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В

Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Пункт ясно указывает, что его правила применяются при отчуждении движимого имущества постоянного представительства или фиксированной базы, а также при отчуждении самого постоянного представительства как такового (отдельно или вместе со всем предприятием) либо самой фиксированной базы как таковой. Если отчуждается всё предприятие, то правило применяется к такому приросту капитала, который считается возникшим от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства. Правила Статьи 7 должны тогда применяться mutatis mutandis без прямой ссылки на них. Относительно передачи актива из постоянного представительства в одном Государстве в постоянное представительство (или головной офис) в другом Государстве см. пункт 10 выше.»

Пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 24 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 25 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 26 (см. HISTORY пункта 26) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 24 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Пункт ясно указывает, что его правила применяются при отчуждении движимого имущества постоянного представительства или фиксированной базы, а также при отчуждении самого постоянного представительства как такового (отдельно или вместе со всем предприятием) либо самой фиксированной базы как таковой. Если отчуждается всё предприятие, то правило применяется к такому приросту капитала, который считается возникшим от отчуждения движимого имущества, используемого в постоянном представительстве. Правила Статьи 7 должны тогда применяться mutatis mutandis без прямой ссылки на них. Относительно передачи имущества из постоянного представительства в одном Государстве в постоянное представительство (или головной офис) в другом Государстве см. пункт 10 выше.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Пункт 26: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 26 гласил следующее:

«26. С другой стороны, пункт 2 может не всегда применяться к приросту капитала от отчуждения доли участия в предприятии. Положение применяется только к имуществу, которым владело лицо, осуществляющее отчуждение, либо целиком, либо совместно с другим лицом. Согласно законодательству некоторых стран капитальные активы товарищества считаются принадлежащими партнёрам. Согласно же некоторым другим законодательствам товарищества и иные объединения рассматриваются для налоговых целей как юридические лица, отличные от своих партнёров (членов), что означает, что доли участия в таких структурах рассматриваются так же, как акции компании. Прирост капитала от отчуждения таких долей участия, как и прирост

капитала от отчуждения акций, поэтому подлежит налогообложению только в государстве резидентства лица, осуществляющего отчуждение. Договаривающиеся государства могут двусторонне согласовать специальные правила, регулирующие налогообложение прироста капитала от отчуждения доли участия в товариществе.»

Пункт 26 в редакции Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 25

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 27 (см. HISTORY пункта 27) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 25 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как C (13)

пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 25 гласил следующее: «25. С другой стороны, первое предложение пункта 2 может не всегда применяться к приросту капитала от отчуждения доли участия в предприятии. Положение применяется только к имуществу, которым владело лицо, осуществляющее отчуждение, либо целиком, либо совместно с другим лицом. Согласно законодательству некоторых стран капитальные активы товарищества считаются принадлежащими партнёрам. Согласно же некоторым другим законодательствам товарищества и иные объединения рассматриваются как юридические лица, отличные от своих партнёров (членов), что означает, что доля участия в таких структурах рассматривается так же, как акции компании. Прирост капитала от отчуждения таких долей участия, как и прирост капитала от отчуждения акций, поэтому подлежит налогообложению только в государстве резидентства лица, осуществляющего отчуждение. Ведущие переговоры государства могут двусторонне согласовать специальные правила, регулирующие налогообложение прироста капитала от отчуждения доли участия в товариществе1. 1 Что касается специальных положений, относящихся к приросту капитала от отчуждения акций компании, см. сноску, относящуюся к пункту 21 выше.»

Пункт 27: Изменён 28 января 2003 г. путём замены ссылки на

«пункт 4» в четвёртом предложении на «пункт 5» вследствие перенумерации пункта 4 Статьи 13 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Некоторые Государства считают, что весь прирост капитала, возникающий из источников на их территории, должен облагаться их налогами согласно их внутреннему законодательству, если лицо, осуществляющее отчуждение, имеет постоянное представительство на их территории. Пункт 2 не основан на такой концепции, которую иногда называют «силой притяжения постоянного представительства». Пункт лишь предусматривает, что доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, могут облагаться налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство. Доходы от отчуждения всего иного движимого имущества подлежат налогообложению только в государстве резидентства лица, осуществляющего отчуждение, как

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

предусмотрено в пункте 4. Изложенные выше пояснения согласуются с теми, что содержатся в Комментарии к Статье 7.»

Пункт 27 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 27

гласил следующее: «27. Некоторые Государства считают, что весь прирост капитала, возникающий из источников на их территории, должен облагаться их налогами согласно их внутреннему законодательству, если лицо, осуществляющее отчуждение, имеет постоянное представительство на их территории. Пункт 2 не основан на такой концепции, которую иногда называют «силой притяжения постоянного представительства». Пункт лишь предусматривает, что доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства, или движимого имущества, относящегося к фиксированной базе, используемой для оказания независимых личных услуг, могут облагаться налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство или фиксированная база. Доходы от отчуждения всего иного движимого имущества подлежат налогообложению только в государстве резидентства лица, осуществляющего отчуждение, как предусмотрено в пункте 4. Изложенные выше пояснения согласуются с теми, что содержатся в Комментарии к Статье 7.» C (13)

Пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 26

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 29 (см. HISTORY пункта 29), а предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 28 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 26 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Некоторые Государства считают, что весь прирост капитала, возникающий из источников на их территории, должен облагаться их налогами согласно их внутреннему законодательству, если лицо, осуществляющее отчуждение, имеет постоянное представительство на их территории. Пункт 2 не основан на такой концепции, которую иногда называют «силой притяжения постоянного представительства». Пункт лишь предусматривает, что доходы от отчуждения активов, составляющих часть предпринимательского имущества, используемого в постоянном представительстве, или активов, относящихся к фиксированной базе, используемой для оказания профессиональных услуг, могут облагаться налогом в государстве источника. Все иные активы или имущество подлежат налогообложению в государстве резидентства лица, осуществляющего отчуждение, согласно пункту 3 Статьи. Изложенные выше пояснения согласуются с теми, что содержатся в Комментариях к Статье 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности.»

Пункт 27.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 27.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 28: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28 гласил следующее: «28. Исключение из правила пункта 2 предусмотрено для судов и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, а также для лодок, занятых во внутреннем водном транспорте, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов, воздушных судов и лодок. Обычно доходы от отчуждения таких активов подлежат налогообложению только в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия, эксплуатирующего такие суда, воздушные суда и лодки. Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 22. Понимается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место эффективного управления такого предприятия находится на борту судна или лодки.

Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения государству резидентства или использовать сочетание критерия резидентства и критерия места эффективного управления, свободны в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим тем, которые предложены в пунктах 2 и 3 Комментария к Статье 8.»

Пункт 28 был ранее изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 28 гласил следующее:

«28. Исключение из правила пункта 2 предусмотрено для судов и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, а также для лодок, занятых во внутреннем водном транспорте, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов, воздушных судов и лодок. Доходы от отчуждения таких активов подлежат налогообложению только в Государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия, эксплуатирующего такие суда, воздушные суда и лодки. Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 22. Понимается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место эффективного управления такого предприятия находится на борту судна С (13) или лодки. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения государству резидентства или использовать сочетание критерия резидентства и критерия места эффективного управления, свободны в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим тем, которые предложены в пунктах 2 и 3 Комментария к Статье 8.»

Пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 23

Проекта конвенции 1963 г. Пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 30 (см. HISTORY пункта 30) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время

пункт 23 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 28 Модельной конвенции 1977 г., а заголовок, предшествующий пункту 27,

был перемещён непосредственно перед пунктом 28. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 23 гласил следующее: «23. Исключение из вышеупомянутого общего правила предусмотрено для судов и воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, а также для лодок, занятых во внутреннем водном транспорте, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов, воздушных судов и лодок. Доходы от отчуждения таких активов подлежат налогообложению только в Государстве, в котором расположено действительное место управления предприятия, эксплуатирующего такие суда, воздушные суда и лодки. Это правило соответствует Статье 8 о налогообложении доходов от судоходства, внутреннего водного транспорта и воздушного транспорта и пункту 3 Статьи 22 о налогообложении капитала, на который ссылается второе предложение пункта 2 настоящей Статьи.»

Пункт 28.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления ссылок на «лодки»

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.1 гласил следующее: «28.1 Пункт 3 применяется, когда предприятие, которое отчуждает имущество, само эксплуатирует лодки, суда или воздушные суда, упомянутые в пункте, будь то для собственной перевозочной деятельности или при сдаче в аренду лодок, судов или воздушных судов на условиях чартера в полностью снаряжённом виде, с экипажем и снабжением. Однако он не применяется, когда

предприятие, владеющее лодками, судами или воздушными судами, не эксплуатирует их (например, когда предприятие сдаёт имущество в аренду другому лицу, за исключением случая случайной аренды судна без экипажа (bare boat lease), упомянутой в пункте 5 Комментария к Статье 8). В таком случае доходы, начисляющиеся действительному собственнику имущества или связанного движимого имущества, будут охватываться пунктом 2 или 5.»

Пункт 28.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.2 гласил следующее: «28.2 В своих двусторонних конвенциях страны-члены свободны дополнительно уточнить применение Статьи 13 в этой ситуации. Они могут принять следующую альтернативную редакцию пункта 3 Статьи (см. также пункты 4.1 и 4.2 Комментария к Статье 22):

3. Доходы от отчуждения имущества, составляющего часть предпринимательского имущества предприятия и состоящего из судов или воздушных судов, эксплуатируемых этим предприятием в международных перевозках, или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов или воздушных судов, подлежат налогообложению только в Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.» C (13) Пункт 28.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.3: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.3 гласил следующее: «28.3 Предусматривая, что доходы от отчуждения акций, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходящих от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом Государстве, пункт 4 устанавливает, что доходы от отчуждения таких акций и доходы от отчуждения лежащего в их основе недвижимого имущества, которые охватываются пунктом 1, в равной мере подлежат налогообложению в этом Государстве.»

Пункт 28.3 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 28 января 2003 г.

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.4: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.4 гласил следующее: «28.4 Пункт 4 допускает налогообложение всего дохода, относящегося к акциям, к которым он применяется, даже если часть стоимости акции происходит от имущества иного, чем недвижимое имущество, расположенное в государстве источника. Определение того, происходят ли акции компании более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, обычно производится путём сравнения стоимости такого недвижимого имущества со стоимостью всего имущества, принадлежащего

компании, без учёта долгов или иных обязательств компании (независимо от того, обеспечены ли они ипотекой на соответствующее недвижимое имущество).»

Пункт 28.4 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»

(«The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Пункт 28.5: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.5 гласил следующее: «28.5 В своих двусторонних конвенциях многие Государства либо расширяют, либо сужают сферу применения пункта. Например, некоторые Государства считают, что положение должно охватывать не только доходы от акций, но также доходы от отчуждения долей участия в иных структурах, таких как партнёрства или трасты, которые не выпускают акции, при условии что стоимость этих долей участия аналогичным образом происходит главным образом от недвижимого имущества. Государства, желающие расширить сферу применения пункта с тем, чтобы охватить такие доли участия, свободны изменить пункт следующим образом:

4. Доходы, получаемые резидентом Договаривающегося государства от отчуждения акций или сопоставимых долей участия, более чем на 50 процентов своей стоимости прямо или косвенно происходящих от недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.»

Пункт 28.2 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»

(«The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.6: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.6 С (13) гласил следующее: «28.6. Государствам также возможно повысить или снизить процент стоимости акций, который должен прямо или косвенно происходить от недвижимого имущества для применения положения. Это просто делается путём замены «50 процентов» на процент, о котором эти Государства договорятся. Другое изменение, о котором некоторые Государства могут договориться, состоит в ограничении применения положения случаями, когда отчуждатель владеет определённым уровнем участия в структуре.»

Пункт 28.6 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»

(«The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.7: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.7 гласил следующее: «28.7 Кроме того, некоторые Государства считают, что пункт не должен применяться к доходам, полученным от отчуждения акций компаний, котирующихся на утверждённой фондовой бирже одного из Государств, к доходам, полученным от отчуждения акций в ходе корпоративной реорганизации,

или когда недвижимое имущество, от которого акции получают свою стоимость, является недвижимым имуществом (таким как шахта или гостиница), в котором осуществляется предпринимательская деятельность. Государства, желающие предусмотреть одно или несколько из этих исключений, свободны сделать это.»

Пункт 28.7 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»

(«The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28.8: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(«The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.8 гласил следующее: «28.8 Другое возможное исключение касается акций, принадлежащих пенсионным фондам и аналогичным структурам. Согласно внутреннему законодательству многих Государств пенсионные фонды и аналогичные структуры, как правило, освобождаются от налога на свой инвестиционный доход. В целях обеспечения нейтральности режима в отношении внутренних и иностранных инвестиций этих структур некоторые Государства предусматривают на двусторонней основе, что доход, получаемый такой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

структурой — резидентом другого Государства, который включал бы прирост капитала по акциям, указанным в пункте 4, должен освобождаться от налогообложения у источника. Государства, желающие сделать это, могут договориться на двусторонней основе о положении, сформулированном по образцу положения, содержащегося в пункте 69 Комментария к статье 18.»

Пункт 28.8 был заменён 29 июля 2005 г., когда пункт 28.8 был перенумерован как

пункт 28.9 (см. историю пункта 28.12) и был добавлен новый пункт 28.8,

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» («The 2005 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 28.9: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 28.9 был

перенумерован как пункт 28.10 (см. историю пункта 28.10) и был добавлен новый

пункт 28.9, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax

Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 28.10: Соответствует пункту 28.9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г.

В указанную дату пункт 28.10 был перенумерован как пункт 28.11 (см. историю пункта 28.11), а пункт 28.9 был изменён и перенумерован как

пункт 28.10 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax

Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.9 гласил следующее: «28.9 Наконец, ещё одно возможное исключение касается акций и аналогичных долей участия в инвестиционном фонде недвижимости (Real Estate Investment Trust) (см. пункты 67.1–67.7 Комментария к C (13) статье 10 для справочной

информации о REIT). Хотя представлялось бы неуместным делать исключение из пункта 4 в случае отчуждения долей участия крупного инвестора в REIT, что могло бы рассматриваться как отчуждение заменителя прямой инвестиции в недвижимое имущество, исключение из пункта 4 для отчуждения доли участия мелкого инвестора в REIT может считаться уместным.»

Пункт 28.9 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 28.9 был перенумерован как

пункт 28.12 (см. историю пункта 28.12) и был добавлен новый пункт 28.9,

отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» («The 2008 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Tax Treaty Issues Related to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 28.11: Соответствует пункту 28.10 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г.

В указанную дату пункт 28.11 был перенумерован как пункт 28.12 (см. историю пункта 28.12), а пункт 28.10 был изменён и перенумерован как

пункт 28.11 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax

Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.10 гласил следующее: «28.10 Как обсуждается в пункте 67.3 Комментария к статье 10, может быть уместным рассматривать долю участия мелкого инвестора в REIT как ценную бумагу, а не как косвенное владение недвижимым имуществом. В этой связи на практике было бы весьма затруднительно администрировать применение налогообложения у источника доходов от мелких долей участия в широко удерживаемом REIT. Более того, поскольку REIT, в отличие от иных структур, получающих свою стоимость главным образом от недвижимого имущества, обязаны распределять большую часть своей прибыли, маловероятно, что оставалась бы существенная остаточная прибыль, к которой применялся бы налог на прирост капитала (по сравнению с иными компаниями). Государства, разделяющие эту точку зрения, могут договориться на двусторонней основе добавить перед фразой «могут облагаться налогом в этом другом Государстве» слова вроде «за исключением акций, принадлежащих лицу, которое владеет, прямо или косвенно, долями участия, представляющими менее 10 процентов всех долей участия в компании, если эта компания является REIT». (Если пункт 4 изменён по образцу пункта 28.5 выше с тем, чтобы охватить доли участия, аналогичные акциям, эти слова следует изменить соответствующим образом.)»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Пункт 28.10 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»

(«The 2008 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 28.12: Соответствует пункту 28.11 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г.

В указанную дату пункт 28.12 был перенумерован как пункт 28.13 (см. историю пункта 28.13), а пункт 28.11 был изменён и перенумерован как

пункт 28.12 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax

Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28.11 гласил следующее: «28.11 Некоторые Государства, однако, считают, что пункт 4 был предназначен для применения к любому доходу от отчуждения акций компании, которая получает свою стоимость главным образом от недвижимого имущества, и что не было бы оснований проводить различие между REIT и публичной компанией применительно к применению этого пункта, особенно поскольку REIT не облагается налогом на свой доход. Эти Государства считают, что пока нет исключения для отчуждения акций компаний, котирующихся на фондовой бирже (см. пункт 28.7 выше), не должно быть специального исключения для долей участия в REIT.»

Пункт 28.11 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»

(«The 2008 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе C (13) другого отчёта под названием «Tax Treaty Issues Relating to REITs» («Вопросы налоговых договоров, связанные с REIT») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 28.13: Соответствует пункту 28.12 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г.

В указанную дату пункт 28.12 был перенумерован как пункт 28.13 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 28.13 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г., соответствовал пункту 28.9. В указанную

дату пункт 28.9 был перенумерован как пункт 28.12 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» («The 2008 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 28.9 в редакции, действовавшей после 15 июля 2005 г., соответствовал пункту 28.8. 15 июля 2005 г.

пункт 28.8 был перенумерован как пункт 28.9 отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» («The 2005 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 28.8 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года»

(«The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 29: Изменён вместе с предшествующим заголовком путём замены

номера «4» на «5» 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» («The 2002 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 29 и предшествующий заголовок гласили следующее: «Пункт 4

29. Что касается доходов от отчуждения любого имущества, иного чем то, о котором говорится в пунктах 1, 2 и 3, пункт 4 предусматривает, что они подлежат налогообложению только в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество. Это соответствует правилам, установленным в статье 22.»

Пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 27 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 29 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 31 (см. историю пункта 31) при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 27 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

пункт 29 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был добавлен. В

Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Что касается доходов от отчуждения капитальных активов, иных чем те, которые перечислены в пунктах 1 и 2, пункт 3 Статьи предусматривает, что они подлежат налогообложению только в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее такие активы. Это соответствует правилам, установленным в статье 22 о налогообложении капитала.»

Пункт 30: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Статья не содержит специальных правил в отношении доходов от отчуждения акций компании или ценных бумаг, облигаций, долговых обязательств и тому подобного. Такие доходы, следовательно, подлежат налогообложению только в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.»

Пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 28 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 37 (см. историю пункта 37), а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 28 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. В С (13) Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 28 гласил следующее: «28. Настоящая Статья не предусматривает специальных правил в отношении доходов от отчуждения акций компании или ценных бумаг, облигаций, долговых обязательств и тому подобного. Такие доходы, следовательно, подлежат налогообложению только в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество[1]. [1] Что касается специальных положений, относящихся к приросту капитала от отчуждения акций компании, см. сноску, относящуюся к пункту 21 выше.»

Пункт 31: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Если акции продаются акционером выпускающей компании в связи с ликвидацией такой компании или уменьшением её оплаченного капитала, разница между продажной ценой и номинальной стоимостью акций может рассматриваться в государстве, резидентом которого является компания, как распределение накопленной прибыли, а не как прирост капитала. Статья не препятствует государству резидентства компании облагать такие распределения налогом по ставкам, предусмотренным в статье 10: такое налогообложение допускается, поскольку такая разница охватывается определением термина «дивиденды», содержащимся в пункте 3 статьи 10 и истолкованным в пункте 28 Комментария к ней. То же толкование может применяться, если облигации или долговые обязательства погашаются должником по цене, которая выше номинальной стоимости или стоимости, по которой облигации или долговые обязательства были выпущены; в таком

случае разница может представлять собой проценты и, следовательно, облагаться ограниченным налогом в государстве источника процентов в соответствии со статьёй 11 (см. также пункты 20 и 21 Комментария к статье 11).»

Пункт 31 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём замены содержащихся в нём

ссылок на пункт 27 Комментария к статье 10 и на пункты 18 и 19 Комментария к статье 11 ссылками соответственно на пункт 28 и на пункты 20 и 21 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 31 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«31. Если акции продаются акционером выпускающей компании в связи с ликвидацией такой компании или уменьшением её оплаченного капитала, разница между продажной ценой и номинальной стоимостью акций может рассматриваться в государстве, резидентом которого является компания, как распределение накопленной прибыли, а не как прирост капитала. Статья не препятствует государству резидентства компании облагать такие распределения налогом по ставкам, предусмотренным в статье 10: такое налогообложение допускается, поскольку такая разница охватывается определением термина «дивиденды», содержащимся в пункте 3 статьи 10 и истолкованным в пункте 27 Комментария к ней. То же толкование может применяться, если облигации или долговые обязательства погашаются должником по цене, которая выше номинальной стоимости или стоимости, по которой облигации или долговые обязательства были выпущены; в таком случае разница может представлять собой проценты и, следовательно, облагаться ограниченным налогом в государстве источника процентов в соответствии со статьёй 11 (ср. также пункты 18 и 19 Комментария к статье 11).»

Пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 29 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был удалён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно

пункт 29 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован

в пункт 31. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 29 гласил C (13) следующее: «29. Если акции продаются акционером выпускающей компании в связи с ликвидацией такой компании или уменьшением её оплаченного капитала, разница между продажной ценой и номинальной стоимостью акций может рассматриваться государством, резидентом которого является компания, как распределение накопленной прибыли, а не как прирост капитала. Настоящая Статья не имеет целью препятствовать государству резидентства компании облагать такие распределения налогом по ставкам, предусмотренным в статье 10 о налогообложении дивидендов: такое налогообложение соответствует определению, содержащемуся в пункте 3 статьи 10, и толкованию, данному этому положению в пункте 39 Комментария к ней. То же толкование может применяться, если облигации или долговые обязательства погашаются должником по цене, которая выше номинальной стоимости или стоимости, по которой облигации или долговые обязательства были выпущены; в таком случае разница может представлять собой проценты и, следовательно, облагаться ограниченным налогом в государстве источника процентов в соответствии со статьёй II о налогообложении процентов (ср. также пункты 24 и 25 Комментария к статье 11).»

Пункт 31 Проекта конвенции 1963 г. был удалён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Соединённые Штаты в соответствии со своей основной позицией оставляют за собой право облагать налогом своих граждан и корпорации в отношении доходов от отчуждения имущества независимо от того, где они являются резидентами или где расположено имущество. В соответствии со своим законодательством Соединённые Штаты также оставляют за собой право

облагать налогом иностранцев-нерезидентов в отношении прироста капитала, полученного от продажи в Соединённых Штатах личного (движимого) имущества, если такая продажа имеет место в то время, когда нерезидент находится в Соединённых Штатах (или при определённых иных обстоятельствах, описанных в их законодательстве). Поскольку «движимое имущество» и «недвижимое имущество» являются терминами, не используемыми в законодательстве Соединённых Штатов, Соединённые Штаты оставляют за собой право использовать в своих двусторонних переговорах термины «личное имущество» (personal property) и «реальное имущество» (real property).»

Пункт 32: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 32 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г., был изменён и перенумерован в

пункт 47 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.»,

принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 32, был удалён (см. историю пункта 47).

Пункт 32.1: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 15 июля 2014 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 33: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 33 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г., был удалён докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Австралия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения имущества, связанного с Австралией, иного чем имущество, упомянутое в первых четырёх пунктах настоящей Статьи.»

Пункт 33 был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После С (13) 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Австралия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения имущества, иного чем имущество, упомянутое в первых трёх пунктах настоящей Статьи. Она также оставляет за собой право предлагать изменения, отражающие тот факт, что термины «движимое имущество» и «недвижимое имущество» являются терминами, не используемыми в австралийском законодательстве.»

Пункт 33 ранее был изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Австралия оставляет за собой право предлагать изменения, отражающие тот факт, что Австралия не взимает налог на прирост капитала и что термины «движимое имущество» и «недвижимое имущество» являются терминами, не используемыми в австралийском законодательстве.»

Пункт 33 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 33 Проекта конвенции 1963 г. был удалён и был добавлен новый пункт 33

вместе с предшествующим ему заголовком. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 33 гласил следующее:

«33. В отношении пункта 3 Статьи Бельгия, учитывая закон о реформе подоходного налога от 20 ноября 1962 г., оставляет за собой свою позицию в отношении:

a) специального сбора, взимаемого новым законом в случае погашения своих акций или долей акционерными обществами и коммандитными товариществами с акционерным капиталом либо любыми компаниями, ассоциациями, учреждениями или органами, учреждёнными в Бельгии иначе чем в одной из форм, указанных в Торговом кодексе;

b) специального сбора, взимаемого тем же законом в случае раздела активов таких юридических лиц, как упомянутые в подпункте a) выше, или товариществ физических лиц, не избравших обложение своей прибыли налогом на доходы физических лиц на имя партнёров. Эта оговорка продиктована соображением о том, что эти специальные сборы с компании и т.д. по существу носят характер компромиссной уплаты, удовлетворяющей все личные налоги,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

которые причитались бы с акционеров или партнёров в отношении прироста капитала или

распределений прибыли, о которых здесь идёт речь. Бельгия считает, что ограничения, предусмотренные в случае налогов на распределение дивидендов, не применяются к этим специальным сборам.»

Пункт 34: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 34 был удалён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Канада оставляет за собой свою позицию по пункту 4, с тем чтобы сохранить право облагать налогом доходы от отчуждения акций компании или долей участия в товариществе или тресте, стоимость которых определяется главным образом недвижимым имуществом, расположенным в Канаде, а также с тем чтобы сохранить право облагать налогом доходы физического лица, которое было резидентом Канады в любое время в течение 6 лет, предшествующих отчуждению конкретного имущества.»

Пункт 34 ранее был изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Канада оставляет за

собой свою позицию по пункту 4 Статьи, с тем чтобы сохранить право облагать налогом доходы от отчуждения имущества, иные чем упомянутые в первых трёх пунктах.» C (13)

Пункт 34 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 35: Изменён 23 июля 1992 г. путём замены слова «owned» словом

«held» докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 35 гласил следующее:

«35. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или иных корпоративных прав в финских компаниях, когда владение такими акциями или иными корпоративными правами даёт право на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Финляндии и принадлежащим компании.»

Пункт 35 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 36: Изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г. пункт 36 гласил следующее: «36. Франция может принять положения пункта 4, но желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, касающихся налогообложения доходов от отчуждения акций или прав, составляющих существенное участие в компании, которая является резидентом Франции, либо акций или прав компаний, активы которых состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного во Франции.»

Пункт 36 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 37: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 37 был удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 37 гласил следующее: «37. Италия оставляет за собой право облагать прирост капитала из итальянских источников налогами, предусмотренными её законодательством, всякий раз, когда лицо, отчуждающее имущество, имеет постоянное представительство

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

в Италии, даже если отчуждённое имущество или активы не составляли часть имущества предприятия, используемого в таком постоянном представительстве.» Пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 30 Проекта конвенции 1963 г., принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 30 Проекта конвенции 1963 г. был перенумерован как пункт 37, а

предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 33, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 38: Изменён 28 января 2003 г. путём изменения ссылки на «пункт 4» в оговорке на «пункт 5» вследствие перенумерации пункта 4 Статьи 13 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Новая Зеландия оставляет за собой позицию по пунктам 3 и 4.»

Пункт 38 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 39: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Швеции из списка стран, делающих оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 39 гласил следующее: С (13) «39. Чили и Швеция оставляют за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других корпоративных прав в своих компаниях.» Пункт 39 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Чили в качестве страны, делающей оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Швеция желает оставить за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других корпоративных прав в шведских компаниях.» Пункт 39 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был удалён и был добавлен новый пункт 39 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Португалия оставляет за собой право облагать налогом прирост капитала от увеличения капитала компаний, имеющих головной офис или место эффективного управления в Португалии, когда увеличение является результатом капитализации резервов или выпуска акций.»

Пункт 39 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 40: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Турция оставляет за собой право в соответствии со своим законодательством облагать налогом прирост капитала от отчуждения на её территории движимого капитала и любого имущества, иного чем упомянутое в пункте 2, если промежуток между их приобретением и их отчуждением составляет менее двух лет.»

Пункт 40 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 41: Изменён 28 января 2003 г. путём изменения ссылки на «пункт 4» в оговорке на «пункт 5» вследствие перенумерации пункта 4 Статьи 13 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 41 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«41. Несмотря на пункт 4 настоящей Статьи, если цена продажи акций рассматривается как дивиденды по датскому законодательству, Дания оставляет за собой право облагать эту цену продажи налогом как дивиденды в соответствии с пунктом 2 Статьи 10.»

Пункт 41 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 42: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 42 был удалён и был добавлен новый пункт 42 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым

Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Япония оставляет за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций японского финансового учреждения, если эти акции ранее были приобретены отчуждателем у Правительства Японии, которое само ранее приобрело акции в рамках санации (bail-out) финансового учреждения в связи с его неплатёжеспособностью.» Пункт 42 был изменён 22 июля 2010 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Япония желает сохранить за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или С (13) других корпоративных прав, составляющих существенное участие в японской компании.»

Пункт 42 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Ирландии в список стран, делающих оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1984 г. и до 28 января 2003 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Дания, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся прироста капитала, связанного с морской разведкой и разработкой углеводородов и связанной с этим деятельностью.» Пункт 43 ранее был изменён 31 марта 1994 г. путём добавления Соединённого Королевства в список стран, делающих оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Дания и Норвегия оставляют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся прироста капитала, связанного с морской разведкой и разработкой углеводородов и связанной с этим деятельностью.»

Пункт 43 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43.1: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 44: Добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 45: Изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Испании из списка стран, делающих оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 45 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«45. Корея и Испания оставляют за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других прав, составляющих существенное участие в компании, являющейся резидентом.» Пункт 45 ранее был изменён 28 января 2003 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Корея и Испания оставляют за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других прав в компании, активы которой состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного на их территории. Они также оставляют за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других прав, составляющих существенное участие в компании, являющейся резидентом.» Пункт 45 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Кореи в качестве страны, делающей оговорку, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Испания оставляет за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других прав в компании, активы

которой состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного в Испании. Она также оставляет за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения акций или других С (13) прав, составляющих существенное участие в компании, являющейся резидентом Испании.»

Пункт 45 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 46: Добавлен 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 47: Соответствует пункту 32 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г. В эту дату пункт 32 был изменён и перенумерован как пункт 47, а заголовок, предшествующий пункту 32, был удалён отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 32 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «Особое отступление

32. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках, вознаграждения экипажей таких судов, капитала, представленного судами в международных перевозках и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов, а также прироста капитала от отчуждения таких судов и активов.»

Пункт 32 Проекта конвенции 1963 года был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 года. В то время

пункт 32 Проекта конвенции 1963 года был исключён, и были добавлены новый пункт 32 и

предшествующий ему заголовок. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 года) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 32 гласил следующее:

«32. Испания оставляет за собой право облагать налогом прирост капитала от отчуждения движимого капитала на своей территории. Эта оговорка учитывает, что испанские правила валютного контроля гораздо более либеральны в отношении репатриации иностранного капитала или прибыли, полученной от него, чем в отношении инвестиций резидентов Испании за рубежом. Более того, Испания не должна быть лишена права облагать налогом прирост капитала, пока такое налогообложение может использоваться в качестве инструмента экономической политики.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

Пункт 48: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены срока «три года»

на «пять лет» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Ирландия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения имущества физическим лицом, которое являлось резидентом Ирландии в любое время в течение трёх лет, предшествующих такому отчуждению.»

Пункт 48 был заменён 28 января 2003 г., когда он был исключён и добавлен новый

пункт 48 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Ирландия оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций, прав или доли участия в компании, активы которой состоят преимущественно из недвижимого имущества.»

Пункт 48 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 49: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 49 C (13) гласил следующее: «49. Мексика оставляет за собой позицию, чтобы сохранить возможность применения положений своего законодательства, касающихся налогообложения доходов от отчуждения акций или аналогичных прав в компании, являющейся резидентом Мексики.»

Пункт 49 был ранее изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 49 гласил следующее: «49. Мексика оставляет за собой позицию, чтобы сохранить возможность применения положений своего законодательства, касающихся налогообложения доходов от отчуждения акций или прав, составляющих существенное участие в компании, являющейся резидентом Мексики, или акций или прав компаний, активы которых состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного в Мексике.»

Пункт 49 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 50: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 51: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Швейцарии в список стран,

делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 51 гласил следующее: «51. Бельгия, Люксембург и Нидерланды оставляют за собой право не включать

пункт 4 в свои конвенции.»

Пункт 51 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Нидерландов в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 51 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 13

«51. Бельгия и Люксембург оставляют за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции.»

Пункт 51 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Бельгии в качестве страны,

делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 51 гласил следующее: «51. Люксембург оставляет за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции.»

Пункт 51 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

C (13)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕЗАВИСИМЫХ ЛИЧНЫХ УСЛУГ

[Статья 14 была удалена из Модельной налоговой конвенции 29 апреля 2000 г. на основании доклада под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам 27 января 2000 г. и воспроизведённого в Томе II на странице R(16)-1). Это решение отражало тот факт, что не предполагалось каких-либо различий между понятиями постоянного представительства, используемым в Статье 7, и фиксированной базы, используемым в Статье 14, или между тем, как исчислялась прибыль и рассчитывался налог в зависимости от того, какая из Статей — 7 или 14 — применялась. Кроме того, не всегда было ясно, какие виды деятельности подпадали под Статью 14, а какие — под Статью 7. Следствием удаления Статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или иной деятельности независимого характера, теперь рассматривается по Статье 7 как прибыль от предпринимательской деятельности.]

ИСТОРИЯ C (14) [Вся Статья 14 и Комментарий к ней были удалены из Модельной налоговой конвенции 29 апреля 2000 г.]

Пункт 1: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Статья касается того, что обычно именуется профессиональными услугами, а также иной деятельности независимого характера. Это исключает промышленную и коммерческую деятельность, а также профессиональные услуги, оказываемые по найму, например врачом, служащим в качестве медицинского сотрудника на фабрике. Следует, однако, отметить, что Статья не касается независимой деятельности артистов и спортсменов, которая охватывается Статьёй 17.»

Пункт 1 был изменён 23 июля 1992 г. путём замены слов «entertainers and

athletes» в конце его на «artistes and sportsmen» докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Статья касается того, что обычно именуется профессиональными услугами, а также иной деятельности независимого характера. Это исключает промышленную и коммерческую деятельность, а также профессиональные услуги, оказываемые по найму, например врачом, служащим в качестве медицинского сотрудника на фабрике. Следует, однако, отметить, что Статья не касается независимой деятельности эстрадных артистов и атлетов, которая охватывается Статьёй 17.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 1 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

«1. Статья 14 касается того, что обычно именуется профессиональными услугами, а также иной независимой деятельности аналогичного характера. Это исключает промышленную и коммерческую деятельность, а также профессиональные услуги, оказываемые по найму, например врачом, служащим в качестве медицинского сотрудника на фабрике. Следует, однако, отметить, что Статья не касается выступлений публичных эстрадных артистов и атлетов, работающих за свой счёт, причём все публичные эстрадные артисты подпадают под специальную Статью, охватывающую их деятельность независимо от того, является ли она независимой или нет (Статья 17).»

Пункт 2: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 29 апреля 2000 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Значение термина „профессиональные услуги“ иллюстрируется некоторыми примерами типичных свободных профессий. Перечисление носит лишь пояснительный характер и не является исчерпывающим. Трудности толкования, которые могут возникнуть в особых случаях, могут быть разрешены путём взаимного согласования между компетентными органами соответствующих Договаривающихся государств.»

Пункт 3: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to C (14) Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Положения Статьи сходны с положениями о прибыли от предпринимательской деятельности и фактически основаны на тех же принципах, что и положения Статьи 7. Поэтому положения Статьи 7 и Комментария к ней могли бы использоваться в качестве руководства при толковании и применении Статьи 14. Так, принципы, изложенные в Статье 7, например в отношении распределения прибыли между головным офисом и постоянным представительством, могли бы применяться также при распределении дохода между государством резидентства лица, оказывающего независимые личные услуги, и государством, где такие услуги оказываются из фиксированной базы. Равным образом расходы, понесённые для целей фиксированной базы, включая административные и общие расходы, должны допускаться к вычету при определении дохода, относимого к фиксированной базе, таким же образом, как такие расходы, понесённые для целей постоянного представительства (см. пункт 3 Статьи 7). Также и в иных отношениях Статья 7 и Комментарий к ней могли бы быть полезны для толкования Статьи 14, например при определении того, следует ли классифицировать платежи за компьютерное программное обеспечение как коммерческий доход в рамках Статей 7 или 14 либо как роялти в рамках Статьи 12.»

Пункт 3 был изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения 3 к докладу под названием «The Tax Treatment of Software» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Положения Статьи сходны с положениями о прибыли от предпринимательской деятельности и фактически основаны на тех же принципах, что и положения Статьи 7. Поэтому положения Статьи 7 и Комментария к ней могли бы использоваться в качестве руководства при толковании и применении Статьи 14. Так, принципы, изложенные в Статье 7, например в отношении распределения прибыли между головным офисом и постоянным представительством, могли бы применяться также при распределении дохода между государством резидентства лица, оказывающего независимые личные услуги, и государством, где такие

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

услуги оказываются из фиксированной базы. Равным образом расходы, понесённые для целей фиксированной базы, включая административные и общие расходы, должны допускаться к вычету при определении дохода, относимого к фиксированной базе, таким же образом, как такие расходы, понесённые для целей постоянного представительства (см. пункт 3 Статьи 7). Также и в иных отношениях Статья 7 и Комментарий к ней могли бы быть полезны для толкования Статьи 14.»

Пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 4 (см. HISTORY пункта 4), а был добавлен новый пункт 3.

Пункт 4: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The 2000 Update to the

Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Даже если Статьи 7 и 14 основаны на одних и тех же принципах, считалось, что понятие постоянного представительства должно быть сохранено для коммерческой и промышленной деятельности. Поэтому был использован термин „фиксированная база“. Не считалось целесообразным пытаться определить его, но он охватывал бы, например, приёмный кабинет врача или офис архитектора или адвоката. Лицо, оказывающее независимые личные услуги, как правило, вероятно, не имело бы помещений такого С (14) рода в каком-либо ином государстве, кроме государства своего резидентства. Но если в другом государстве имеется центр деятельности фиксированного или постоянного характера, то это государство должно иметь право облагать налогом деятельность такого лица.»

Пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 3 Проекта конвенции

1963 г., который был изменён и перенумерован как пункт 4 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Положения Статьи 14 сходны с положениями, обычно принимаемыми в отношении дохода от промышленной или коммерческой деятельности. Тем не менее считалось, что понятие постоянного представительства должно быть сохранено для коммерческой и промышленной деятельности. Поэтому был использован термин „фиксированная база“, который встречается в различных Конвенциях. Не считалось целесообразным пытаться определить его, но он охватывал

бы, например, приёмный кабинет врача или офис архитектора или адвоката. Лицо, оказывающее профессиональные услуги, как правило, вероятно, не имело бы помещений такого рода в каком-либо ином государстве, кроме государства своего резидентства. Но если в другом государстве имеется центр деятельности фиксированного или постоянного характера, то это государство должно иметь право облагать налогом деятельность такого лица.»

Пункт 4.1: Удалён 29 апреля 2000 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом

под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4.1 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Замечание к Комментарию 4.1 Мексика считает, что настоящая Статья применяется к компаниям, оказывающим профессиональные услуги.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

Пункт 4.1 вместе с предшествующим ему заголовком были добавлены

21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 5: Удалён 29 апреля 2000 г. вместе с предшествующим ему заголовком

докладом под названием «The 2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 31 марта 1994 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 5 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Оговорки к Статье

5. Турция оставляет за собой право облагать налогом лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют в этой стране в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в календарном году, даже если у них нет постоянной базы, имеющейся в их распоряжении для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.»

Пункт 5 был изменён 31 марта 1994 г. путём удаления ссылки на Новую Зеландию

и превращения оговорки Новой Зеландии в отдельный пункт 9 (см. историю пункта 9) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 5 гласил следующее: C (14) «5. Новая Зеландия и Турция оставляют за собой право облагать налогом лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют в этих странах в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в финансовом (для Новой Зеландии) или календарном (для Турции) году, даже если у них нет постоянной базы, имеющейся в их распоряжении для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.»

Пункт 5 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 6: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Португалия и Испания резервируют свои позиции по пункту 1.»

Пункт 6 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 7: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 7 гласил следующее:

«7. Дания, Мексика и Норвегия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде.»

Пункт 7 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики в перечень

государств, сделавших оговорку, докладом Комитета по налоговым вопросам

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.». После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Дания и Норвегия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде.»

Пункт 7 был ранее изменён 31 марта 1994 г. путём преобразования второго

предложения в отдельный пункт 8 (см. историю пункта 8) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Дания и Норвегия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде. Они также оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, полученного от независимых личных услуг, относящихся к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанной с этим деятельности.»

Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

удалён и добавлен новый пункт 7 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Соединённые Штаты оставляют за собой право облагать налогом

услуги, оказываемые физическими лицами, С (14) которые присутствуют в Соединённых Штатах более 183 дней в течение налогового года. Соединённые Штаты также считают, что настоящая Статья должна быть ограничена физическими лицами и доходом от оказания личных услуг.»

Пункт 7 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 8: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 8 гласил следующее:

«8. Дания, Ирландия, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, полученного от независимых личных услуг, относящихся к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанной с этим деятельности.»

Пункт 8 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Ирландии в перечень

государств, сделавших оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Дания, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, полученного от независимых личных услуг, относящихся к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанной с этим деятельности.»

Пункт 8 в редакции после 31 марта 1994 г. соответствовал второму предложению

пункта 7. 31 марта 1994 г. второе предложение пункта 7 было включено в новый пункт 8 (см. историю пункта 7), а Соединённое Королевство было добавлено в перечень государств, сделавших оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14

Пункт 9: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 9 гласил следующее:

«9. Греция, Чешская Республика и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, даже если у них нет постоянной базы, имеющейся в их распоряжении для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.»

Пункт 9 был изменён 23 октября 1997 г. путём добавления Чешской Республики в перечень

государств, сделавших оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Греция и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, даже если у них нет постоянной базы, имеющейся в их распоряжении для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.»

Пункт 9 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Греции в

С (14) перечень государств, сделавших оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Новая Зеландия оставляет за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или осуществляющих иную деятельность независимого характера, если они присутствуют в Новой Зеландии в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, даже если у них нет постоянной базы, имеющейся в их распоряжении для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.»

Пункт 9 в редакции после 31 марта 1994 г. частично соответствовал оговорке

Новой Зеландии, ранее содержавшейся в пункте 5 (см. историю пункта 5).

Пункт 9 был добавлен 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 10: Удалён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 10 гласил следующее:

«10. Греция оставляет за собой право включить специальные положения относительно дохода, полученного от независимых личных услуг, относящихся к оффшорной деятельности.»

Пункт 10 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДА ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ1

Пункт 1

1. Пункт 1 устанавливает общее правило в отношении налогообложения дохода от работы по найму (иного, чем пенсии), а именно, что такой доход облагается налогом в Государстве, в котором работа по найму фактически осуществляется. Вопрос о том, предоставляются ли услуги

при осуществлении работы по найму, иногда может вызывать трудности, которые рассматриваются в пунктах 8.1 и последующих. Работа по найму осуществляется в месте, где работник физически присутствует при выполнении деятельности, за которую выплачивается доход от работы по найму. Одним из последствий этого было бы то, что резидент Договаривающегося государства, который получил вознаграждение в отношении работы по найму из источников в другом Государстве, не мог бы облагаться налогом в этом другом Государстве в отношении этого вознаграждения лишь потому, что результаты этой работы использовались в этом другом Государстве. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2. Общее правило подлежит исключению только в отношении вознаграждения экипажей судов или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках C (15) (пункт 3 Статьи 15), пенсий (Статья 18) и вознаграждения и пенсий в отношении государственной службы (Статья 19). Вознаграждение членов советов директоров компаний, не связанное с работой по найму, является предметом Статьи 16. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2.1 Страны-члены, как правило, понимают термин «оклады, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения» как включающий льготы в натуральной форме, полученные в связи с работой по найму (например, опционы на акции, использование жилья или автомобиля, страхование здоровья или жизни и членство в клубах). (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2.2 Условие, предусмотренное Статьей для налогообложения государством источника, состоит в том, что оклады, заработная плата или другие аналогичные вознаграждения получены от осуществления работы по найму в этом Государстве. Это применяется независимо от того, когда такой

1 До 2000 г. название Статьи 15 относилось к «Зависимым личным услугам» в отличие от названия Статьи 14, которое относилось к «Независимым личным услугам». В результате исключения последней Статьи (см. историю Статьи 14) название Статьи 15 было изменено и стало относиться к «Работе по найму» — термину, который более обычно используется для описания деятельности, к которой применяется Статья. Это изменение не было предназначено для того, чтобы каким-либо образом затрагивать сферу действия Статьи.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

доход может быть выплачен, зачислен или иным образом окончательно приобретён работником. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2.3 В некоторых случаях может быть трудно определить, какая часть окладов, заработной платы и других аналогичных вознаграждений, выплаченных физическому лицу, получена от осуществления работы по найму в данном Государстве. Пункты 12.6–12.13 ниже рассматривают этот вопрос применительно к предоставлению опционов на акции работнику, который осуществляет свою работу по найму в различных Государствах. Этот вопрос может также возникать в случае выплат, производимых после прекращения работы по найму. Такие выплаты могут порождать вопросы налоговых договоров в различных трансграничных ситуациях, включая случаи, когда такие выплаты производятся трансграничным работникам, работникам, которые работали в ряде различных стран в течение своей карьеры, или работникам, которые были направлены на работу за рубеж и репатриированы незадолго до прекращения их работы по найму. Независимо от терминологии, используемой для описания этих выплат, существенно важно определить реальное встречное удовлетворение за каждую такую выплату на основе фактов и обстоятельств каждого случая, чтобы определить, составляет ли выплата «оклады, заработную плату или другие аналогичные вознаграждения» и в какой мере C (15) выплата или её часть может считаться полученной от осуществления работы по найму в данном Государстве. Следующие пункты обсуждают эти вопросы применительно к различным видам выплат, которые часто производятся после прекращения работы по найму. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.4 Любое вознаграждение, выплаченное после прекращения работы по найму за работу, выполненную до прекращения работы по найму (например, оклад или бонус за последний период работы или комиссионные за продажи, совершённые в течение этого периода), будет считаться полученным от Государства, в котором соответствующая трудовая деятельность осуществлялась. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.5 Выплата в отношении неиспользованных дней отпуска / дней болезни, которые накопились в течение последнего года работы по найму, является частью вознаграждения за период работы, породивший право на отпуск или больничный. Работник может также иметь право при прекращении работы по найму на выплату за отпуск и дни болезни, относящиеся к ряду предыдущих лет, которые не были использованы в течение этих лет. При отсутствии фактов и обстоятельств, свидетельствующих об ином, выплата, полученная после прекращения работы по найму в качестве компенсации за отпуск и дни болезни, относящиеся к предыдущим годам, которые не были использованы в течение этих лет, должна считаться льготой, на которую работник имел право за последние 12 месяцев работы по найму, распределяемой пропорционально по местам осуществления работы по найму в течение этого периода. Одна ситуация

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

где был бы оправдан иной вывод, — это когда было бы установлено на основе трудовых записей налогоплательщика, что эти дни отпуска и болезни явно относятся к конкретным периодам прошлой работы по найму и что выплата составляет вознаграждение за эти периоды работы по найму. Государствам следует, однако, учитывать тот факт, что бывший работник мог ранее облагаться налогом в отношении этих дней отпуска и болезни в момент их накопления. Предположим, например, что согласно внутреннему налоговому законодательству Государства дни отпуска и болезни, предоставленные в отношении периодов работы, выполненной на территории этого Государства, рассматриваются как льгота, облагаемая налогом в течение финансового года, в котором была выполнена соответствующая работа, и облагаются налогом соответственно. В таком случае государство резидентства бывшего работника на момент последующей выплаты в отношении дней отпуска / болезни должно было бы обеспечить устранение двойного налогообложения в отношении такого налога, и любое Государство, в котором бывший работник мог работать в течение своего последнего года работы по найму, должно аналогичным образом считать, что любая выплата за неиспользованные дни отпуска / болезни предыдущих лет, которые уже были обложены налогом на основе накопления, не относилась к трудовой деятельности, осуществлявшейся в течение последнего года. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.6 В некоторых случаях работодатель обязан (по закону или по договору) предоставить работнику период уведомления до прекращения работы по найму. Если работнику предписано не работать в течение периода уведомления и ему просто выплачивается вознаграждение за этот период, такое вознаграждение явно получено в силу работы по найму и поэтому составляет вознаграждение, «полученное от неё» для целей пункта 1. Вознаграждение, полученное в таком случае, должно считаться полученным от Государства, где разумно предположить, что работник работал бы в течение периода уведомления. Определение того, где разумно предположить, что работник работал бы в течение периода уведомления, должно основываться на всех фактах и обстоятельствах. В большинстве случаев это будет последнее место, где работник работал в течение существенного периода времени до прекращения работы по найму; также было бы явно неуместно учитывать предполагаемый период работы по найму в Государстве, где от работника можно было бы ожидать работы, но где он фактически не осуществлял свою работу по найму в течение существенного периода времени. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) C (15)

2.7 Иная ситуация — это выходное пособие (также именуемое «выплатой при сокращении»), которое работодатель обязан (по закону или по договору) произвести работнику, чья работа по найму была прекращена. Такая выплата часто, но не всегда, рассчитывается применительно к периоду прошлой работы по найму у работодателя. При отсутствии фактов и обстоятельств, указывающих на иное, такое выходное пособие должно считаться

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

вознаграждением, охватываемым Статьёй, за последние 12 месяцев работы по найму, распределяемым пропорционально по местам осуществления работы по найму в течение этого периода; как таковое оно составляет вознаграждение, полученное от этой работы по найму для целей последнего предложения пункта 1. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.8 Физическое лицо, чья работа по найму прекращена, может иметь правовые основания утверждать, что работа по найму была прекращена в нарушение трудового договора, закона или коллективного соглашения; могут также существовать другие правовые основания для требования о возмещении ущерба в зависимости от обстоятельств прекращения. Это физическое лицо может получить судебное решение или мировое соглашение в качестве возмещения ущерба за нарушение соответствующих договорных или правовых обязательств. Налоговый договорный режим будет зависеть от того, что возмещение ущерба призвано компенсировать. Например, возмещение ущерба, присуждённое потому, что был предоставлен недостаточный период уведомления, или потому, что выходное пособие, требуемое законом или договором, не было выплачено, должно рассматриваться так же, как вознаграждение, которое это возмещение ущерба заменяет. Штрафные убытки или возмещение ущерба, присуждённое по таким основаниям, как дискриминационное обращение или ущерб репутации, должны, однако, рассматриваться иначе; эти выплаты обычно подпадали бы под Статью 21. C (15) (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.9 Согласно положениям трудового договора или мирового соглашения после прекращения работы по найму бывший работник может получить выплату в качестве встречного удовлетворения за обязательство не работать на конкурента своего бывшего работодателя. Это обязательство почти всегда ограничено по времени и часто ограничено географически. Хотя такая выплата непосредственно связана с работой по найму и поэтому является «вознаграждением ... полученным в отношении работы по найму», она не составляла бы в большинстве обстоятельств вознаграждение, полученное от трудовой деятельности, осуществлявшейся до прекращения работы по найму. По этой причине она обычно будет облагаться налогом только в Государстве, где получатель проживает на момент получения выплаты. Однако когда такая выплата, произведённая после прекращения работы по найму, по существу является вознаграждением за деятельность, осуществлявшуюся в период работы по найму (что может иметь место, например, когда обязательство не конкурировать имеет малую или нулевую ценность для бывшего работодателя), выплата должна рассматриваться так же, как вознаграждение, полученное за работу, выполненную в течение соответствующего периода работы по найму. Также в некоторых Государствах часть ежемесячного оклада работника в период работы по найму составляет встречное удовлетворение за обязательство не работать на конкурента в течение определённого периода времени после прекращения работы по найму, так что отдельная выплата за неконкуренцию после прекращения работы по найму не производится; в таком случае руководство в первой части настоящего пункта не применяется, и часть вознаграждения

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

полученного в период работы по найму, которая относится к этому обязательству, должна рассматриваться так же, как остальная часть этого вознаграждения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.10 Как поясняется в пунктах 4–6 Комментария к Статье 18, различные выплаты могут производиться после прекращения работы по найму в отношении пенсионных взносов или пенсионных прав бывшего работника. Согласно пункту 6 этого Комментария, «[в]опрос о том, следует ли считать конкретную выплату другим вознаграждением, аналогичным пенсии, или окончательным вознаграждением за выполненную работу, подпадающим под Статью 15, является вопросом факта». В пункте приводится пример «[в]озмещения пенсионных взносов (например, после временной занятости)» как выплаты, которая не охватывалась бы Статьей 18. В той мере, в какой такое возмещение взносов составляло бы дополнительное вознаграждение за предыдущую работу по найму, вытекающее из прекращения работы по найму, оно охватывалось бы Статьёй 15 и должно рассматриваться как полученное от Государства, где работа по найму осуществлялась, когда работа по найму была прекращена. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.11 Выплаты могут производиться после прекращения работы по найму в соответствии C (15) с различными соглашениями об отсроченном вознаграждении. Такая выплата должна рассматриваться как вознаграждение, охватываемое Статьёй 15, и в той мере, в какой она может быть связана с конкретным периодом прошлой работы по найму в данном Государстве, она должна считаться полученной от трудовой деятельности, осуществлявшейся в этом Государстве. Поскольку многие Государства не допускали бы отсрочки налогообложения вознаграждения за

работу по найму, даже если выплата этого вознаграждения отсрочена, будет важно для Государств, которые будут облагать налогом выплаты отсроченного вознаграждения, полученные после прекращения работы по найму, обеспечить устранение двойного налогообложения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.12 Различные выплаты могут производиться после прекращения работы по найму в связи со стимулирующим вознаграждением в целом и опционами на акции в частности. Хотя договорный режим каждой такой выплаты будет зависеть от её собственных характеристик, принципы, изложенные в пунктах 12–12.15, которые специально касаются опционов на акции, помогут при рассмотрении других форм стимулирующего вознаграждения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.13 Работник может иметь право на страхование здоровья или жизни в течение определённого периода после прекращения его/её работы по найму. Он/она может также иметь право на другие льготы, такие как услуги консультанта по трудоустройству или агентства. При отсутствии фактов и обстоятельств, указывающих на иное, такие льготы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

должны считаться вознаграждением, охватываемым Статьёй, которое получено от Государства, где работа по найму осуществлялась, когда работа по найму была прекращена (и когда, следовательно, возникло обязательство выплачивать эти льготы). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.14 Другой вид выплаты, который мог бы производиться при или после прекращения работы по найму, — это компенсационная выплата за потерю будущего заработка вследствие травмы или инвалидности, понесённых в ходе работы по найму. Налоговый договорный режим такой выплаты зависел бы от правового контекста, в котором она была произведена. Например, выплаты по системе социального обеспечения, такой как фонд компенсации работникам, могли бы подпадать под Статью 18, 19 или 21 (см.

пункт 24 Комментария к Статье 18). Выплата, которая

составляла бы пенсионную выплату, охватывалась бы Статьёй 18. Выплата, произведённая потому, что работник имеет правовые основания для требования о возмещении ущерба от своего работодателя в отношении связанного с работой заболевания или травмы, обычно подпадала бы под Статью 21. Выплата, произведённая работодателем согласно условиям трудового договора, даже если заболевание или травма не связаны с работой или работодатель не несёт ответственности за это заболевание или травму, должна С (15) рассматриваться так же, как выходное пособие: при отсутствии фактов и обстоятельств, указывающих на иное, такая выплата должна считаться вознаграждением, охватываемым Статьёй, за последние 12 месяцев работы по найму, распределяемым пропорционально по местам осуществления работы по найму в течение этого периода. Краткосрочная выплата по инвалидности, произведённая в ходе работы по найму, должна, однако, рассматриваться так же, как выплата за дни болезни в ходе работы по найму; такая выплата охватывалась бы Статьёй 15 (Статьёй 17 в случае артистов и спортсменов) и облагалась бы налогом в Государстве, в котором работник обычно осуществлял работу по найму до заболевания или получения травмы. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.15 После прекращения работы по найму продавец может получить выплату в связи с потерей будущих комиссионных. Налоговый договорный режим такой выплаты будет зависеть от правового контекста, в котором производится выплата. В зависимости от обстоятельств эта выплата могла бы составлять отсроченное вознаграждение, на которое продавец имел право в связи с предыдущими продажами, или могла бы производиться согласно положению трудового договора, в соответствии с которым продавец имеет право на комиссионные с любых будущих продаж клиенту, которого продавец привёл работодателю; в обоих случаях выплата должна рассматриваться как вознаграждение за услуги по работе по найму, породившие право на комиссионные. Выплата, которая составляла бы компенсацию за будущие комиссионные, которые продавец, вероятно, заработала бы, если бы она продолжала работать на того же работодателя

может также составлять компенсацию за незаконное увольнение или форму выходного пособия; когда это имеет место, выплата должна рассматриваться соответственно. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.16 В рамках переходного соглашения, ведущего к прекращению работы по найму, работник может получать полный или уменьшенный оклад в течение периода, в течение которого этот работник не будет работать. Когда оклад выплачивается работодателем за период, в течение которого работник не обязан работать, даже если работа по найму не была прекращена, оклад всё ещё получен в силу работы по найму и поэтому составляет вознаграждение, «полученное от неё» для целей пункта 1. Вознаграждение, полученное в таком случае, должно считаться полученным от Государства, где разумно предположить, что работник работал бы в течение этого периода, которым чаще всего будет Государство, где трудовая деятельность осуществлялась до прекращения работы. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

3. Пункт 2 содержит общее исключение из правила пункта 1. Это C (15) исключение охватывает всех физических лиц, оказывающих услуги в рамках работы по найму (торговые представители, строительные рабочие, инженеры и т.д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других Статей, таких как положения, применяемые к государственной службе или к артистам и спортсменам. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Три условия, предусмотренные в настоящем пункте, должны быть соблюдены для того, чтобы вознаграждение могло претендовать на освобождение. Первое условие состоит в том, что освобождение ограничено периодом в 183 дня. Далее установлено, что этот срок не может быть превышен «в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году». Это отличается от Проекта Конвенции 1963 г. и Модельной конвенции 1977 г., которые предусматривали, что период в 183 дня не должен быть превышен «в соответствующем налоговом году», — формулировка, которая создавала трудности, когда налоговые годы Договаривающихся государств не совпадали, и открывала возможности в том смысле, что операции иногда организовывались таким образом, что, например, работники оставались в соответствующем Государстве последние 5½ месяцев одного года и первые 5½ месяцев следующего года. Нынешняя формулировка подпункта 2 a) устраняет такие возможности для уклонения от налогообложения. При применении этой формулировки должны учитываться все возможные периоды из двенадцати последовательных месяцев, даже периоды, которые частично перекрывают другие. Например, если работник

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

находится в Государстве в течение 150 дней в период с 1 апреля 01 г. по 31 марта 02 г., но находится там в течение 210 дней в период с 1 августа 01 г. по 31 июля 02 г., работник будет присутствовать в течение периода, превышающего 183 дня, во втором указанном выше 12-месячном периоде, даже если он не соответствовал минимальному критерию присутствия в течение первого рассматриваемого периода и этот первый период частично перекрывает второй. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4.1 Ссылка на «соответствующий налоговый год» должна толковаться как ссылка на налоговый год Договаривающегося государства, в котором резидент другого Договаривающегося государства осуществлял свою работу по найму и в течение которого были оказаны соответствующие услуги по найму. Допустим, например, что налоговый год Государства S продолжается с 1 января по 31 декабря и что резидент Государства R находится и оказывает услуги по найму в Государстве S в период с 1 августа 00 г. по 28 февраля 01 г. Для целей подпункта 2 a) имел бы значение любой двенадцатимесячный период, который начинается между 1 января и 31 декабря 00 г. или заканчивается между 1 января и 31 декабря 01 г. и который включает любую часть периода оказания услуг по найму. Например, двенадцатимесячный период с 1 августа 00 г. по 31 июля 01 г., который начинается в налоговом году 00 и в течение которого лицо находилось в Государстве S более C (15) 183 дней, включал бы услуги по найму, оказанные в этом Государстве между 1

августа и 31 декабря 00 г.; аналогично, двенадцатимесячный период с 1 марта 00 г. по 28 февраля 01 г., который заканчивается в налоговом году 01 и в течение которого лицо находилось в Государстве S более 183 дней, включал бы услуги по найму, оказанные в этом Государстве между 1 января и 28 февраля 01 г. Налогообложение вознаграждения за соответствующие услуги не обязательно должно происходить в соответствующем налоговом году: как поясняется в пунктах 2.2 выше и 12.1 ниже, Статья позволяет Государству облагать налогом вознаграждение, полученное от работы по найму, осуществляемой в этом Государстве в конкретном году, даже если вознаграждение за эти услуги по найму приобретается или налог взимается в другом году. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5. Хотя странами-членами использовались различные формулы для исчисления периода в 183 дня, существует только один способ, согласующийся с формулировкой настоящего пункта: метод «дней физического присутствия». Применение этого метода является прямолинейным, поскольку физическое лицо либо находится в стране, либо нет. Присутствие также может относительно легко быть документально подтверждено налогоплательщиком, когда налоговые органы требуют доказательств. Согласно этому методу в исчисление включаются следующие дни: часть дня, день прибытия, день отъезда и все другие дни, проведённые внутри Государства осуществления деятельности, такие как субботы и воскресенья, государственные праздники, отпуска до, во время и после деятельности, краткие перерывы (обучение, забастовки, локаут, задержки в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

поставках), дни болезни (если только они не препятствуют физическому лицу уехать и оно в противном случае соответствовало бы условиям для освобождения), а также смерть или болезнь в семье. Однако дни, проведённые в Государстве осуществления деятельности транзитом в ходе поездки между двумя пунктами за пределами Государства осуществления деятельности, должны исключаться из исчисления. Из этих принципов следует, что любой полный день, проведённый за пределами Государства осуществления деятельности, будь то для отпуска, деловых поездок или по любой другой причине, не должен учитываться. День, в течение любой части которого, сколь бы краткой она ни была, налогоплательщик находится в Государстве, засчитывается как день присутствия в этом Государстве для целей исчисления периода в 183 дня. (Изменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

5.1 Дни, в течение которых налогоплательщик является резидентом государства источника, однако, не должны учитываться при исчислении.

Подпункт a) должен читаться в контексте первой части пункта 2, которая

ссылается на «вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве», что не применяется к лицу, которое проживает и работает в одном и том же Государстве. Слова «получатель находится», содержащиеся в подпункте a), относятся к получателю такого вознаграждения, и в течение периода резидентства в государстве источника нельзя сказать, что лицо является получателем вознаграждения, получаемого резидентом С (15) Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве. Следующие примеры иллюстрируют этот вывод:

— Пример 1: С января 01 г. по декабрь 01 г. X проживает в Государстве S и является его резидентом. 1 января 02 г. X нанимается нанимателем, который является резидентом Государства R, и переезжает в Государство R, где становится резидентом. Впоследствии X направляется своим нанимателем в Государство S с 15 по 31 марта 02 г. В этом случае X находится в Государстве S в течение 292 дней в период с 1 апреля 01 г. по 31 марта 02 г., но поскольку он является резидентом Государства S в период с 1 апреля 01 г. по 31 декабря 01 г., этот первый период не учитывается для целей исчисления периодов, указанных в подпункте a).

— Пример 2: С 15 по 31 октября 01 г. Y, резидент Государства R, находится в Государстве S для подготовки расширения в этой стране деятельности ACO, также являющейся резидентом Государства R. 1 мая 02 г. Y переезжает в Государство S, где становится резидентом и работает в качестве руководителя вновь созданной дочерней компании ACO, являющейся

резидентом Государства S. В этом случае Y находится в Государстве S в течение 184 дней в период с 15 октября 01 г. по 14 октября 02 г., но поскольку она является резидентом Государства S в период с 1 мая по 14 октября 02 г., этот последний период не учитывается для целей исчисления периодов, указанных в подпункте a). (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

6. Второе условие состоит в том, что наниматель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом Государства, в котором осуществляется работа по найму. Некоторые страны-члены могут, однако, считать неуместным распространять исключение пункта 2 на случаи, когда наниматель не является резидентом государства резидентства работника, поскольку тогда могут возникнуть административные трудности при определении дохода от работы по найму работника или при обеспечении исполнения обязательств по удержанию налога у нанимателя. Договаривающиеся государства, разделяющие эту точку зрения, свободны принять на двусторонней основе следующую альтернативную формулировку подпункта 2 b):

b) вознаграждение выплачивается нанимателем, который является резидентом первого упомянутого Государства, или от его имени, и (Нумерация изменена 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

6.1 Применение второго условия в случае фискально прозрачных товариществ представляет трудности, поскольку такие товарищества не могут квалифицироваться как резидент Договаривающегося государства согласно Статье 4 (см. пункт 8.8 Комментария к Статье 4). Хотя ясно, что такое товарищество могло бы квалифицироваться как «наниматель» (особенно согласно определениям этого термина во внутреннем законодательстве некоторых стран, например, когда наниматель определяется как лицо, С (15) обязанное уплачивать налог на заработную плату), применение условия на уровне товарищества независимо от положения партнёров сделало бы поэтому это условие полностью бессмысленным. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.2 Объект и цель подпунктов b) и c) пункта 2 состоят в том, чтобы избежать налогообложения у источника краткосрочной работы по найму в той мере, в какой доход от работы по найму не допускается в качестве вычитаемого расхода в государстве источника потому, что наниматель не подлежит налогообложению в этом Государстве, поскольку он не является резидентом этого Государства и не имеет в нём постоянного представительства. Эти подпункты могут также обосновываться тем, что возложение требований об удержании налога у источника в отношении краткосрочной работы по найму в данном Государстве может считаться чрезмерным административным бременем, когда наниматель не проживает и не имеет постоянного представительства в этом Государстве. Для того чтобы достичь содержательного толкования подпункта b), которое соответствовало бы его контексту и его объекту, следует поэтому считать, что в случае фискально прозрачных образований или механизмов, таких как товарищества, этот подпункт применяется на уровне партнёров или участников. Таким образом, понятия «наниматель» и «резидент», содержащиеся в подпункте b), применяются на уровне партнёров или участников, а не на уровне фискально прозрачного образования или механизма. Этот подход согласуется с подходом согласно пункту 2 Статьи 1, в соответствии с которым льгота по другим положениям налоговых конвенций должна предоставляться в отношении дохода, который облагается налогом на уровне партнёров или участников, а не на уровне образования или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

механизма, рассматриваемого как фискально прозрачный. Хотя это толкование могло бы создать трудности, когда партнёры или участники являются резидентами разных Государств, такие трудности могли бы быть урегулированы посредством процедуры взаимного согласования путём определения, например, Государства, в котором являются резидентами партнёры или участники, которым принадлежит большинство интересов в образовании или механизме (т.е. Государства, в котором будет заявлена наибольшая часть вычета). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Согласно третьему условию, если наниматель имеет постоянное представительство в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, освобождение предоставляется при

условии, что расходы по выплате вознаграждения не несет это постоянное представительство. Выражение «несет» должно толковаться в свете основной цели подпункта c) Статьи, которая состоит в том, чтобы обеспечить, что исключение, предусмотренное в пункте 2, не применяется к вознаграждению, которое могло бы дать основание для вычета — с учётом принципов Статьи 7 и характера вознаграждения — при исчислении прибыли постоянного представительства, расположенного в Государстве, в котором осуществляется работа по найму. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) C (15)

7.1 Тот факт, что наниматель фактически заявил или не заявил вычет в отношении вознаграждения при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству, не является обязательно решающим, поскольку надлежащий критерий состоит в том, должен ли любой вычет, который в иных случаях был бы доступен в отношении этого вознаграждения, учитываться при определении прибыли, относящейся к постоянному представительству. Этот критерий был бы соблюдён, например, даже если фактически никакая сумма не была вычтена вследствие того, что постоянное представительство освобождено от налога в стране источника, или вследствие того, что наниматель просто решил не заявлять вычет, на который он имел право. Критерий также был бы соблюдён, когда вознаграждение не подлежит вычету лишь в силу своего характера (например, когда Государство придерживается точки зрения, что выпуск акций в соответствии с опционом работника на акции не даёт основания для вычета), а не потому, что оно не должно быть отнесено к постоянному представительству. (Нумерация изменена и текст изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

7.2 Для целей определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, согласно пункту 2 Статьи 7 вознаграждение, выплаченное работнику предприятия Договаривающегося государства за услуги по найму, оказанные в другом Государстве в пользу постоянного представительства предприятия, расположенного в этом другом Государстве, может, с учётом обстоятельств, либо дать основание для прямого вычета, либо дать основание для вычета условного начисления, например за услуги, оказанные постоянному представительству другой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

частью предприятия. В последнем случае, поскольку условное начисление, требуемое правовой фикцией отдельного и независимого предприятия, применимой согласно пункту 2 Статьи 7, является лишь механизмом, предусмотренным этим пунктом исключительно для целей определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, эта фикция не влияет на определение того, несет или не несет постоянное представительство расходы по выплате вознаграждения. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8. Существует прямая связь между принципами, лежащими в основе исключения пункта 2, и статьёй 7. Статья 7 основана на принципе, согласно которому предприятие Договаривающегося государства не должно облагаться налогом в другом Государстве, если только его предпринимательское присутствие в этом другом Государстве не достигло уровня, достаточного для образования постоянного представительства. Исключение пункта 2 статьи 15 распространяет этот принцип на налогообложение работников такого предприятия, когда деятельность этих работников осуществляется в другом Государстве в течение относительно короткого периода. Подпункты b) и c) ясно показывают, что исключение не предназначено для применения в случаях, когда услуги по найму оказываются предприятию, прибыль которого облагается налогом в Государстве либо потому, что оно ведётся резидентом этого C (15) Государства, либо потому, что оно имеет там постоянное представительство, к которому относятся эти услуги. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.1 В некоторых случаях может быть трудно определить, составляют ли услуги, оказанные в Государстве физическим лицом — резидентом другого Государства и предоставленные предприятию первого Государства (или предприятию, имеющему постоянное представительство в этом Государстве), услуги по найму, к которым применяется статья 15, или услуги, оказанные отдельным предприятием, к которым применяется статья 7, либо, более общо, применяется ли исключение. Хотя Комментарий ранее рассматривал случаи, когда соглашения структурировались главным образом с целью получения льгот исключения пункта 2 статьи 15, было установлено, что аналогичные вопросы могут возникать во многих других случаях, не связанных с налоговыми

мотивами сделок, и Комментарий был изменён, чтобы обеспечить более полное обсуждение этих вопросов. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.2 В некоторых Государствах формальные договорные отношения не подвергались бы сомнению для налоговых целей, если только не имелось бы каких-либо доказательств манипулирования, и эти Государства в силу внутреннего законодательства считали бы, что услуги по найму оказываются только при наличии формальных трудовых отношений. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.3 Если Государства, в которых это имеет место, обеспокоены тем, что такой подход может привести к предоставлению льгот исключения, предусмотренного пунктом 2, в непредвиденных ситуациях (например, в так называемых случаях «найма рабочей силы» («hiring-out of labour»)), они вправе двусторонне принять положение, составленное примерно следующим образом:

Пункт 2 настоящей Статьи не применяется к вознаграждению, получаемому

резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве и выплачиваемому нанимателем, который не является резидентом этого другого Государства, или от его имени, если:

a) получатель оказывает услуги в ходе этой работы по найму лицу, иному чем наниматель, и это лицо прямо или косвенно осуществляет надзор, руководство или контроль за тем, каким образом эти услуги выполняются; и

b) эти услуги составляют неотъемлемую часть предпринимательской деятельности, осуществляемой этим лицом. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.4 Однако во многих Государствах для целей различения случаев, когда услуги, оказываемые физическим лицом предприятию, должны рассматриваться как оказанные C (15) в рамках трудовых отношений (трудовой договор — contract of service), и случаев, когда такие услуги должны рассматриваться как оказанные по договору о предоставлении услуг между двумя отдельными предприятиями (договор о предоставлении услуг — contract for services), были выработаны различные законодательные или судебные правила и критерии (например, правила «приоритета существа над формой»). Это различие сохраняет своё значение при применении положений статьи 15, в частности положений подпунктов 2 b) и c). С учётом ограничения, описанного в пункте 8.11, и если контекст конкретной конвенции не требует иного, вопрос о том, оказываются ли услуги, предоставляемые физическим лицом в этом Государстве, в рамках трудовых отношений, относится к внутреннему законодательству Государства источника, и это определение будет регулировать то, как это Государство применяет Конвенцию. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.5 В некоторых случаях услуги, оказываемые физическим лицом предприятию, могут рассматриваться как услуги по найму для целей внутреннего налогового законодательства, даже если эти услуги предоставляются по формальному договору о предоставлении услуг между, с одной стороны, предприятием, которое приобретает услуги, и, с другой стороны, либо самим физическим лицом, либо другим предприятием, у которого физическое лицо формально состоит в найме, или с которым физическое лицо заключило иной формальный договор о предоставлении услуг. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.6 В таких случаях соответствующее внутреннее законодательство может игнорировать то, каким образом услуги охарактеризованы в формальных договорах. Оно может предпочесть сосредоточиться главным образом на характере услуг, оказываемых физическим лицом, и на их интеграции в предпринимательскую деятельность, осуществляемую предприятием, которое приобретает услуги, чтобы сделать вывод о наличии трудовых отношений между физическим лицом и этим предприятием. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.7 Поскольку понятие работы по найму, к которому отсылает статья 15, определяется согласно внутреннему законодательству Государства, применяющего Конвенцию (с учётом ограничения, описанного в пункте 8.11, и если контекст конкретной конвенции не требует иного), из этого следует, что Государство, которое считает такие услуги услугами по найму, будет применять статью 15 соответствующим образом. Оно, следовательно, логически сделает вывод, что предприятие, которому оказываются услуги, состоит в трудовых отношениях с физическим лицом так, что оно составляет его нанимателя для целей подпунктов 2 b) и c). Этот вывод согласуется с целью и назначением пункта 2 статьи 15, поскольку в этом случае можно сказать, что услуги по найму оказываются резиденту Государства, в котором услуги выполняются. C (15) (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.8 Как указано в пункте 8.2, даже если внутреннее законодательство Государства, применяющего Конвенцию, не предоставляет возможности поставить под сомнение формальные договорные отношения и, следовательно, не позволяет Государству считать, что услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, формально нанятым нерезидентом, оказываются в рамках трудовых отношений (трудовой договор — contract of service) с этим местным предприятием, это Государство может отказать в применении исключения пункта 2 в случаях злоупотребления, как признано пунктом 9 статьи 29 (см. также пункты 54–80 Комментария к статье 1). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.9 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.10 Подход, описанный в предыдущих пунктах, поэтому позволяет Государству, в котором осуществляется деятельность, отклонить применение пункта 2 в случаях злоупотребления и в случаях, когда согласно понятию работы по найму во внутреннем законодательстве этого Государства услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, формально нанятым нерезидентом, оказываются в рамках трудовых отношений (трудовой договор — contract of service) с этим местным предприятием. Этот подход обеспечивает, что устранение двойного налогообложения будет предоставлено в Государстве резидентства физического лица, даже если это Государство согласно своему собственному внутреннему законодательству не считает, что между физическим лицом и предприятием, которому предоставляются услуги, существуют трудовые отношения. Действительно, поскольку

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Государство резидентства признаёт, что понятие работы по найму во внутреннем налоговом законодательстве Государства источника или наличие соглашений, составляющих злоупотребление Конвенцией, позволяет этому Государству облагать налогом доход от работы по найму физического лица в соответствии с Конвенцией, оно должно предоставить устранение двойного налогообложения согласно обязательствам, закреплённым в статьях 23 A и 23 B (см. пункты 32.1–32.7 Комментария к этим Статьям). Процедура взаимного согласования, предусмотренная пунктом 1 статьи 25, будет доступна для рассмотрения случаев, когда Государство резидентства не соглашается с тем, что другое Государство правильно применило описанный выше подход, и, следовательно, не считает, что другое Государство обложило налогом соответствующий доход в соответствии с Конвенцией. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.11 Вывод о том, что согласно внутреннему законодательству формальные договорные отношения следует не учитывать, должен, однако, быть сделан на основе объективных критериев. Например, Государство не могло бы утверждать, что услуги считаются согласно его внутреннему законодательству услугами по найму, когда по соответствующим фактам и обстоятельствам ясно видно, что эти услуги оказываются по договору о предоставлении услуг, заключённому между двумя отдельными предприятиями. Устранение, предоставляемое C (15) пунктом 2 статьи 15, утратило бы смысл, если бы Государствам было позволено считать услуги услугами по найму в случаях, когда явно отсутствуют трудовые отношения, или отказывать в качестве нанимателя предприятию, ведомому нерезидентом, когда ясно, что это предприятие предоставляет услуги через свой собственный персонал предприятию, ведомому резидентом. И наоборот, когда услуги, оказываемые физическим лицом, могут надлежащим образом рассматриваться Государством как оказанные в рамках трудовых отношений, а не по договору о предоставлении услуг, заключённому между двумя предприятиями, это Государство должно логически также считать,

что физическое лицо не осуществляет предпринимательскую деятельность предприятия, которое составляет формального нанимателя этого физического лица; это может быть актуально, например, для целей определения того, имеет ли это предприятие постоянное представительство в месте, где физическое лицо осуществляет свою деятельность. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.12 Однако не всегда будет ясно, могут ли услуги, оказываемые физическим лицом, надлежащим образом рассматриваться Государством как оказанные в рамках трудовых отношений, а не по договору о предоставлении услуг, заключённому между двумя предприятиями. Любое разногласие между Государствами относительно того, имеет ли это место, должно разрешаться с учётом следующих принципов и примеров (с использованием, где это уместно, процедуры взаимного согласования). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.13 Характер услуг, оказываемых физическим лицом, будет важным фактором, поскольку логично предполагать, что работник предоставляет услуги, составляющие неотъемлемую часть предпринимательской деятельности, осуществляемой его нанимателем. Поэтому будет важно определить, составляют ли услуги, оказываемые физическим лицом, неотъемлемую часть предпринимательской деятельности предприятия, которому эти услуги предоставляются. Для этой цели ключевым соображением будет то, какое предприятие несёт ответственность или риск за результаты, производимые работой физического лица. Ясно, однако, что этот анализ будет актуален только в том случае, если услуги физического лица оказываются непосредственно предприятию. Когда, например, физическое лицо предоставляет услуги контрактному производителю или предприятию, которому предпринимательская деятельность передана на аутсорсинг, услуги этого физического лица не оказываются предприятиям, которые получат соответствующие продукты или услуги. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.14 Когда сравнение характера услуг, оказываемых физическим лицом, с предпринимательской деятельностью, осуществляемой его формальным нанимателем и предприятием, которому предоставляются услуги, указывает на трудовые отношения, отличающиеся от формальных договорных отношений, С (15) следующие дополнительные факторы могут быть актуальны для определения того, действительно ли это имеет место:

— кто имеет полномочия давать указания физическому лицу относительно того, каким образом должна выполняться работа;

— кто контролирует и несёт ответственность за место, в котором выполняется работа;

— вознаграждение физического лица прямо относится формальным нанимателем на предприятие, которому предоставляются услуги (см.

пункт 8.15 ниже);

— кто предоставляет в распоряжение физического лица инструменты и материалы, необходимые для работы;

— кто определяет число и квалификацию физических лиц, выполняющих работу;

— кто имеет право выбирать физическое лицо, которое будет выполнять работу, и прекращать договорные соглашения, заключённые с этим физическим лицом для этой цели;

— кто имеет право налагать дисциплинарные санкции, связанные с работой этого физического лица;

— кто определяет отпуска и график работы этого физического лица. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.15 Когда физическое лицо, формально являющееся работником одного предприятия, предоставляет услуги другому предприятию, финансовые соглашения, заключённые между двумя

предприятиями, будут явно актуальны, хотя и не обязательно решающи, для целей определения того, относится ли вознаграждение физического лица прямо формальным нанимателем на предприятие, которому предоставляются услуги. Например, если сборы, взимаемые предприятием, которое формально нанимает физическое лицо, представляют собой вознаграждение, пособия по найму и иные расходы по найму этого физического лица за услуги, которые оно предоставило другому предприятию, без элемента прибыли или с элементом прибыли, исчисляемым как процент от этого вознаграждения, пособий и иных расходов по найму, это указывало бы на то, что вознаграждение физического лица прямо относится формальным нанимателем на предприятие, которому предоставляются услуги. Однако это не должно считаться имеющим место, если сбор, взимаемый за услуги, не имеет отношения к вознаграждению физического лица или если это вознаграждение является лишь одним из многих факторов, учитываемых в сборе, взимаемом за то, что в действительности является договором о предоставлении услуг (например, когда консультационная фирма взимает с клиента плату на основе почасовой ставки за время, затраченное одним из её работников на выполнение конкретного договора, и эта ставка учитывает различные издержки предприятия), при условии, что это соответствует принципу «вытянутой руки», C (15) если два предприятия являются ассоциированными. Важно отметить, однако, что вопрос о том, относится ли вознаграждение физического лица прямо формальным нанимателем на предприятие, которому предоставляются услуги, является лишь одним из вспомогательных факторов, актуальных при определении того, могут ли услуги, оказываемые этим физическим лицом, надлежащим образом рассматриваться Государством как оказанные в рамках трудовых отношений, а не по договору о предоставлении услуг, заключённому между двумя предприятиями. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.16 Пример 1: Aco, компания — резидент Государства A, заключает договор с Bco, компанией — резидентом Государства B, о предоставлении услуг по обучению. Aco специализируется на обучении людей использованию различного компьютерного программного обеспечения, а Bco желает обучить свой персонал использованию недавно приобретённого программного обеспечения. X, работник Aco, являющийся резидентом Государства A, направляется в офисы Bco в Государстве B для проведения учебных курсов в рамках договора. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.17 В этом случае Государство B не могло бы утверждать, что X состоит в трудовых отношениях с Bco или что Aco не является нанимателем X для целей конвенции между Государствами A и B. X формально является работником Aco, чьи собственные услуги, рассматриваемые в свете факторов, указанных в пунктах 8.13 и 8.14, составляют неотъемлемую часть предпринимательской деятельности Aco. Услуги, которые он оказывает Bco, оказываются от имени Aco по договору, заключённому

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

между двумя предприятиями. Таким образом, при условии что X не находится в Государстве B более 183 дней в течение любого соответствующего двенадцатимесячного периода и что Aco не имеет в Государстве B постоянного представительства, которое несёт расходы по вознаграждению X, исключение пункта 2 статьи 15 будет применяться к вознаграждению X. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.18 Пример 2: Cco, компания — резидент Государства C, является материнской компанией группы компаний, включающей Dco, компанию — резидента Государства D. Cco разработала новую всемирную маркетинговую стратегию для продуктов группы. Чтобы обеспечить, что стратегия хорошо понята и соблюдается Dco, которая продаёт продукты группы, Cco направляет X, одного из своих работников, участвовавшего в разработке стратегии, работать в штаб-квартире Dco в течение четырёх месяцев, чтобы консультировать Dco в отношении её маркетинга и обеспечить, что коммуникационный отдел Dco понимает и соблюдает всемирную маркетинговую стратегию. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8.19 В этом случае предпринимательская деятельность Cco включает управление всемирной маркетинговой деятельностью группы, и собственные услуги X составляют неотъемлемую часть C (15)

этой предпринимательской деятельности. Хотя можно было бы утверждать, что работник мог бы быть легко нанят компанией Dco для выполнения функции консультирования компании в отношении её маркетинга, ясно, что такая функция часто выполняется консультантом, особенно когда для относительно короткого периода времени требуются специальные знания. Кроме того, функция контроля за соблюдением всемирной маркетинговой стратегии группы относится к предпринимательской деятельности Cco, а не Dco. Поэтому исключение пункта 2 статьи 15 должно применяться при условии, что соблюдены иные условия для этого исключения. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.20 Пример 3: Многонациональная компания владеет и эксплуатирует гостиницы по всему миру через ряд дочерних компаний. Eco, одна из этих дочерних компаний, является резидентом Государства E, где она владеет и эксплуатирует гостиницу. X является работником Eco, который работает в этой гостинице. Fco, другая дочерняя компания группы, владеет и эксплуатирует гостиницу в Государстве F, где существует нехватка работников со знанием иностранных языков. По этой причине X направляется работать в течение пяти месяцев на стойке регистрации гостиницы Fco. Fco оплачивает путевые расходы X, который формально остаётся трудоустроенным и оплачиваемым Eco, и уплачивает Eco плату за управление, рассчитанную на основе вознаграждения X, социальных взносов и иных льгот по найму за соответствующий период. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.21 В этом случае работа на стойке регистрации гостиницы в Государстве F, рассмотренная в свете факторов, изложенных в пунктах 8.13 и 8.14, может рассматриваться как составляющая неотъемлемую часть предпринимательской деятельности Fco по эксплуатации этой гостиницы, а не предпринимательской деятельности Eco. Согласно описанному выше подходу, если по внутреннему законодательству Государства F услуги X считаются оказанными Fco в рамках трудовых отношений, Государство F могло бы тогда логично считать, что Fco является работодателем X, и исключение пункта 2 статьи 15 не применялось бы. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.22 Пример 4: Gco является компанией — резидентом Государства G. Она осуществляет предпринимательскую деятельность по заполнению временных потребностей предприятий в высокоспециализированном персонале. Hco является компанией — резидентом Государства H, которая оказывает инженерные услуги на строительных площадках. Для завершения одного из своих контрактов в Государстве H Hco нуждается в инженере на период пяти месяцев. С этой целью она обращается к Gco. Gco нанимает X, инженера — резидента Государства X, и принимает его на работу по пятимесячному трудовому договору. По отдельному договору между Gco и Hco Gco соглашается предоставить услуги X компании Hco в течение этого периода. Согласно этим договорам Gco будет выплачивать вознаграждение X, социальные взносы, путевые расходы и иные льготы по найму и связанные с этим расходы. C (15) (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.23 В этом случае X оказывает инженерные услуги, тогда как предпринимательская деятельность Gco состоит в заполнении краткосрочных потребностей предприятий. По своей природе услуги, оказываемые X, не являются неотъемлемой частью предпринимательской деятельности его формального работодателя. Эти услуги, однако, являются неотъемлемой частью предпринимательской деятельности Hco, инженерной фирмы. В свете факторов, изложенных в пунктах 8.13 и 8.14, Государство H могло бы поэтому считать, что согласно описанному выше подходу исключение пункта 2 статьи 15 не применялось бы в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут оказаны в этом Государстве. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.24 Пример 5: Ico является компанией — резидентом Государства I, специализирующейся на оказании инженерных услуг. Ico на постоянной основе нанимает ряд инженеров. Jco, меньшая инженерная фирма — резидент Государства J, нуждается во временных услугах инженера для завершения контракта на строительной площадке в Государстве J. Ico соглашается с Jco, что один из инженеров Ico, являющийся резидентом Государства I и временно не назначенный ни на один контракт, заключённый Ico, будет работать четыре месяца по контракту Jco под прямым надзором

и контролем одного из старших инженеров Jco. Jco будет уплачивать Ico сумму, равную вознаграждению, социальным взносам, путевым расходам и иным льготам по найму этого инженера за соответствующий период, вместе с комиссией в размере 5 процентов. Jco

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

также соглашается возместить Ico любые возможные претензии, связанные с работой инженера в течение этого периода времени. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.25 В этом случае, даже если Ico осуществляет предпринимательскую деятельность по оказанию инженерных услуг, ясно, что работа, выполняемая инженером на строительной площадке в Государстве J, выполняется от имени Jco, а не Ico. Прямой надзор и контроль, осуществляемые Jco над работой инженера, тот факт, что Jco принимает на себя ответственность за эту работу и что она несёт расходы по вознаграждению инженера за соответствующий период, являются факторами, которые могли бы подтвердить вывод о том, что инженер находится в трудовых отношениях с Jco. Согласно описанному выше подходу Государство J могло бы поэтому считать, что исключение пункта 2 статьи 15 не применялось бы в отношении вознаграждения за услуги инженера, которые будут оказаны в этом Государстве. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.26 Пример 6: Kco, компания — резидент Государства K, и Lco, компания — резидент Государства L, входят в одну и ту же многонациональную группу компаний. Значительная часть деятельности этой группы структурирована по функциональным направлениям, C (15) что требует от работников различных компаний группы совместной работы под надзором менеджеров, которые находятся в различных Государствах и наняты другими компаниями группы. X является резидентом Государства K, нанятым Kco; она является старшим менеджером, отвечающим за надзор за функциями управления персоналом в рамках многонациональной группы. Поскольку X нанята Kco, Kco действует как центр затрат по расходам на управление персоналом группы; периодически эти расходы распределяются на каждую из компаний группы на основе формулы, учитывающей различные факторы, такие как численность работников каждой компании. X обязана часто выезжать в другие Государства, где расположены офисы других компаний группы. В течение прошлого года X провела три месяца в Государстве L, чтобы заниматься вопросами управления персоналом в Lco. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

8.27 В этом случае работа, выполняемая X, является частью деятельности, которую Kco осуществляет для своей многонациональной группы. Эта деятельность, как и другие виды деятельности, такие как корпоративные коммуникации, стратегия, финансы и налоги, казначейство, управление информацией и юридическая поддержка, часто централизуется в рамках крупной группы компаний. Таким образом, работа, которую выполняет X, является неотъемлемой частью предпринимательской деятельности Kco. Поэтому исключение пункта 2 статьи 15 должно применяться к вознаграждению, полученному X за её работу в Государстве L, при условии, что соблюдены иные условия для этого исключения. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

8.28 Если в соответствии с изложенными выше принципами и примерами Государство надлежащим образом считает, что услуги, оказанные на его территории физическим лицом, были оказаны в рамках трудовых отношений, а не по договору об оказании услуг, заключённому между двумя предприятиями, существует риск того, что от предприятий потребуется удерживать налог у источника в двух юрисдикциях с вознаграждения этого физического лица, даже хотя двойное налогообложение в конечном счёте должно быть устранено (см. пункт 8.10 выше). Эта сложность соблюдения требований может быть частично уменьшена тем, что налоговые администрации обеспечат ясность своих внутренних правил и практики, применимых к найму, их хорошее понимание работодателями и лёгкую доступность. Кроме того, проблема может быть смягчена, если государство резидентства позволит предприятиям быстро корректировать сумму налога, подлежащего удержанию, с учётом любого устранения двойного налогообложения, которое, вероятно, будет доступно работнику. (Добавлено 22 июля 2010 г.; см. ИСТОРИЮ)

Пункт 3

9. Пункт 3 применяется к вознаграждению экипажей судов или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и предусматривает, что такое вознаграждение облагается налогом только в государстве резидентства работника. Принцип C (15) исключительного налогообложения в государстве резидентства работника был включён в пункт посредством изменения, внесённого в 2017 году. Цель этого изменения состояла в том, чтобы обеспечить более ясное и административно более простое правило относительно налогообложения вознаграждения этих экипажей. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.1 Одновременно определение международной перевозки было изменено, с тем чтобы обеспечить его применение также к перевозке судном или воздушным судном, эксплуатируемым предприятием третьего государства. Как разъяснено в пункте 6.1 Комментария к Статье 3, это последнее изменение позволяет применять пункт 3 Статьи 15 к резиденту Договаривающегося государства, который получает вознаграждение от работы по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого предприятием третьего государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.2 Если, однако, работа по найму осуществляется резидентом Договаривающегося государства на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в пределах другого государства, было бы явно неуместно предоставлять исключительное право налогообложения государству резидентства работника. Словосочетание «иным образом чем на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого исключительно в пределах другого Договаривающегося государства» обеспечивает, что пункт не применяется к такому работнику, что означает, что налогообложение

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

вознаграждения такого работника охватывается положениями пунктов 1 и 2 Статьи. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.3 Как указано в пункте 9 выше, пункт 3 применяется к экипажам судов или воздушных судов. Это ясно следует из ссылки на работу по найму, осуществляемую «в качестве члена постоянного состава экипажа судна или воздушного судна». Эти слова достаточно широки, чтобы охватывать любую деятельность по найму, выполняемую в ходе обычной эксплуатации судна или воздушного судна, включая, например, деятельность работников ресторанов на борту круизного судна или деятельность бортпроводника, который работал бы только на одном рейсе до прекращения своей работы по найму; они не охватывали бы, однако, деятельность по найму, которая может осуществляться на борту судна или воздушного судна, но не связана с его эксплуатацией (например, работник страховой компании, который продаёт страхование жилья и автомобилей пассажирам круизного судна). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.4 Как разъяснено в пункте 15 Комментария к Статье 8, государства, желающие применять такое же отношение к перевозкам по рекам, каналам и озёрам, как и к морским и воздушным перевозкам в международных перевозках, могут расширить сферу применения C (15) Статьи 8, с тем чтобы охватить прибыль от эксплуатации судов, используемых во внутренних водных перевозках. Эти государства могли бы затем пожелать применять пункт 3 Статьи 15 к вознаграждению работников, работающих на этих судах. В случае вознаграждения, получаемого работником, работающим на борту судна, используемого во внутренних водных перевозках, однако, пункт 3 должен применяться только в той мере, в какой судно эксплуатируется предприятием государства резидентства работника. Действительно, было бы неуместно требовать от одного Договаривающегося государства освобождать вознаграждение, получаемое работником, который является резидентом другого государства, но нанят предприятием первого упомянутого государства (или третьего государства, с которым первое упомянутое государство не согласилось освобождать прибыль, получаемую от эксплуатации судов, используемых во внутренних водных перевозках), если такое вознаграждение относится к деятельности, осуществляемой исключительно в этом первом упомянутом государстве. Договаривающиеся государства, желающие урегулировать этот вопрос, могли бы сделать это путём включения в свой двусторонний договор отдельного положения, касающегося экипажей судов, используемых во внутренних водных перевозках, которое было бы сформулировано следующим образом: Несмотря

на предшествующие положения настоящей Статьи и Статьи 1, вознаграждение, получаемое физическим лицом, являющимся резидентом Договаривающегося государства или нет, в отношении работы по найму в качестве члена постоянного состава экипажа судна, осуществляемой на борту судна, используемого во внутренних водных перевозках в Договаривающемся государстве и эксплуатируемого предприятием другого государства, облагается налогом только в этом другом государстве. Однако такое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

вознаграждение может также облагаться налогом в первом упомянутом государстве, если оно получено резидентом этого государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.5 Как указано в пункте 2 Комментария к Статье 8, некоторые государства могут предпочесть предоставить исключительное право налогообложения прибыли от морских и воздушных перевозок государству, в котором расположено место эффективного управления предприятия, а не государству резидентства. Если Договаривающиеся государства следуют такому подходу, аналогичное изменение должно быть внесено в альтернативные положения, включённые в пункты 9.4 выше и 9.6 ниже, если эти положения используются. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.6 Некоторые государства предпочитают допускать налогообложение вознаграждения работника, который работает на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, как государством предприятия, которое эксплуатирует такое судно или воздушное судно, так и государством резидентства работника. Государства, желающие поступить таким образом, могут сформулировать пункт 3 следующим образом:

3. Несмотря на предшествующие положения настоящей Статьи и Статьи 1, вознаграждение, получаемое физическим лицом, являющимся резидентом Договаривающегося С (15) государства или нет, в отношении работы по найму в качестве члена постоянного состава экипажа судна или воздушного судна, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках предприятием Договаривающегося государства, облагается налогом только в этом Договаривающемся государстве. Если, однако, такое вознаграждение получено резидентом другого Договаривающегося государства, оно может также облагаться налогом в этом другом государстве. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.7 Некоторые государства, желающие применять такой подход, могут также пожелать ограничить применение пункта 3 работниками, которые являются резидентами одного из Договаривающихся государств, что могло бы быть сделано путём использования следующей формулировки:

3. Несмотря на предшествующие положения настоящей Статьи, вознаграждение, получаемое резидентом Договаривающегося государства в отношении работы по найму в качестве члена постоянного состава экипажа судна или воздушного судна, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, облагается налогом только в этом государстве. Если, однако, судно или воздушное судно эксплуатируется предприятием другого Договаривающегося государства, такое вознаграждение может также облагаться налогом в другом государстве. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.8 Согласно альтернативному положению в пункте 9.6 выше, Договаривающееся государство предприятия имеет первичное право облагать налогом вознаграждение работника. Если работник является резидентом другого

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Договаривающегося государства, вознаграждение может также облагаться налогом в этом другом государстве при условии обязанности этого государства предоставить устранение двойного налогообложения согласно положениям Статьи 23 A или 23 B. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.9 Поскольку это альтернативное положение допускает налогообложение в государстве предприятия, которое эксплуатирует судно или воздушное судно, оно может помочь урегулировать ситуацию работников, которые в значительной мере работают на борту судов или

воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, и которые могут счесть выгодным установить своё резидентство в государствах, которые взимают незначительный налог или не взимают налога с дохода от работы по найму, получаемого от такой работы, выполняемой за пределами их территории. Положение, однако, предполагает, что Договаривающиеся государства имеют возможность согласно своему внутреннему законодательству облагать налогом вознаграждение работников, работающих на борту судов или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, исключительно на том основании, что предприятия, которые эксплуатируют эти суда или воздушные суда, являются предприятиями этих государств. Если это не так, использование этого положения в сочетании с методом освобождения для устранения двойного налогообложения создало бы риск необложения налогом. Предположим, например, что вышеуказанное положение включено в договор между государствами R и S, что государство R следует методу освобождения C (15) и что работник, который является резидентом государства R, работает на рейсах между государством R и третьими государствами, осуществляемых авиакомпанией, которая является предприятием государства S. В этом случае, если внутреннее законодательство государства S не позволяет государству S облагать налогом вознаграждение работников авиакомпании, которые не являются резидентами государства S и не работают в государстве S, государство S будет не в состоянии осуществить право налогообложения, которое было ему распределено, но государство R будет обязано освободить такое вознаграждение потому, что согласно положениям Конвенции государство S имеет право облагать налогом это вознаграждение. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.10 Как разъяснено в пункте 3 Комментария к Статье 8, может быть предусмотрено, что ссылка на «место эффективного управления» в альтернативном положении в пункте 2 этого Комментария применяется, если место эффективного управления судоходного предприятия находится на борту судна. Согласно внутреннему законодательству некоторых стран налог взимается с вознаграждения, получаемого нерезидентными членами экипажа в отношении работы по найму на борту судов, только если судно имеет национальность такого государства. По этой причине конвенции, заключаемые между этими государствами, предусматривают, что право облагать налогом такое вознаграждение предоставляется государству национальности судна. С другой стороны, многие государства не могут воспользоваться таким правом налогообложения, и положение могло бы в таких случаях привести к ситуации необложения налогом, аналогичной описанной в предшествующем пункте. Однако государства, имеющие этот принцип налогообложения в своём внутреннем законодательстве, могут на двусторонней основе согласиться предоставить

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

право облагать налогом вознаграждение в отношении работы по найму на борту судов государству национальности судна. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. Следует отметить, что специальные правила относительно налогообложения дохода приграничных работников или работников, работающих на грузовиках и поездах, следующих между государствами, не включены, поскольку проблемы, создаваемые местными условиями, было бы целесообразнее решать непосредственно между заинтересованными государствами. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

11. Специальное положение относительно вознаграждения, получаемого приглашёнными профессорами или студентами, нанятыми с целью приобретения ими практического опыта, не предусмотрено. Многие конвенции содержат те или иные правила относительно таких случаев, основная цель которых состоит в облегчении культурных связей путём предоставления ограниченного налогового освобождения. Иногда налоговое освобождение уже предусмотрено внутренним налоговым законодательством. Отсутствие специальных правил не должно толковаться как препятствие для включения таких правил в двусторонние конвенции всякий раз, когда это представляется желательным. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

C (15) Налогообложение опционов на акции, предоставляемых работникам

12. Различные правила стран по налогообложению опционов на акции работников создают особые проблемы, которые обсуждаются ниже. Хотя многие из этих проблем возникают также в отношении других форм вознаграждения работников, особенно тех, которые основаны на

стоимости акций работодателя или связанной компании, они особенно остры в случае опционов на акции. Это в значительной степени обусловлено тем, что опционы на акции часто облагаются налогом в момент (например, когда опцион исполняется или акции продаются), отличный от момента, когда услуги по найму, которые вознаграждаются посредством этих опционов, оказываются. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.1 Как отмечено в пункте 2.2, Статья позволяет государству источника облагать налогом ту часть выгоды по опциону на акции, которая составляет вознаграждение, полученное от работы по найму, осуществляемой в этом Государстве, даже если налог взимается позднее, когда работник уже больше не работает по найму в этом Государстве. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.2 Хотя Статья применяется к выгоде от работы по найму, полученной от опциона на акции, предоставленного работнику, независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо отличать эту выгоду от работы по найму от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретённых при исполнении опциона. Настоящая Статья, а не статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

от самого опциона до тех пор, пока он не был исполнен, продан или иным образом отчуждён (например, при аннулировании или приобретении работодателем или эмитентом). Однако как только опцион исполнен или отчуждён, выгода от работы по найму реализована, и любой последующий прирост по приобретённым акциям (то есть стоимость акций, которая нарастает после исполнения) будет получен работником в его качестве инвестора-акционера и будет охватываться статьёй 13. Действительно, именно в момент исполнения опцион, который и есть то, что работник получил от своей работы по найму, исчезает, и получатель приобретает статус акционера (и обычно инвестирует деньги для этого). Однако если исполненный опцион даёт работнику право приобрести акции, которые не будут окончательно наделены правом (vest) до окончания периода требуемой работы по найму, будет уместно применять настоящую Статью к увеличению стоимости, если таковое имеется, до окончания требуемого периода работы по найму, следующего за исполнением опциона. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.3 Тот факт, что Статья не применяется к выгоде, полученной после исполнения или отчуждения опциона, никоим образом не означает, что налогообложение дохода от работы по найму по внутреннему законодательству должно происходить в момент такого C (15) исполнения или отчуждения. Как уже отмечалось, Статья не налагает никаких ограничений в отношении того, когда соответствующий доход может облагаться налогом государством источника. Таким образом, государство источника могло бы облагать налогом соответствующий доход в момент предоставления опциона, в момент исполнения (или отчуждения) опциона, в момент продажи акции или в любой другой момент. Однако государство источника может облагать налогом только выгоды, относимые к самому опциону, а не то, что относится к последующему владению акциями, приобретёнными при исполнении этого опциона (за исключением обстоятельств, описанных в последнем предложении предшествующего пункта). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.4 Поскольку пункт 1 должен толковаться как применяющийся к любой выгоде, полученной от опциона до тех пор, пока он не был исполнен, продан или иным образом отчуждён, не имеет значения, как такая выгода или любая её часть характеризуется для целей внутреннего налогообложения. В результате, хотя Статья будет толковаться как позволяющая государству источника облагать налогом выгоды, накапливающиеся до момента, когда опцион был исполнен, продан или иным образом отчуждён, этому Государству будет предоставлено решать, как облагать налогом такие выгоды, например как доход от работы по найму или как прирост капитала. Если государство источника решит, например, взимать налог на прирост капитала с опциона, когда работник перестаёт быть резидентом этой страны, этот налог будет допускаться согласно Статье. То же самое будет верно и в государстве резидентства. Например, хотя это Государство будет иметь исключительное право на налогообложение увеличения стоимости акции, полученного после исполнения, поскольку это будет считаться подпадающим под статью 13 Конвенции, оно вполне может решить облагать налогом

такое увеличение как доход от работы по найму, а не как прирост капитала согласно своему внутреннему законодательству. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.5 Выгоды, возникающие из опциона на акции, предоставленного работнику, как общее правило не будут подпадать ни под статью 21, которая не применяется к доходу, охватываемому другими Статьями, ни под статью 18, которая применяется только к пенсиям и другому подобному вознаграждению, даже если опцион исполняется после прекращения работы по найму или выхода на пенсию. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.6 Пункт 1 позволяет государству источника облагать налогом оклады, заработную плату и другое подобное вознаграждение, полученное от работы по найму, осуществляемой в этом Государстве. Определение того, получен ли и в какой мере опцион на акции работника от работы по найму, осуществляемой в конкретном Государстве, должно производиться в каждом случае на основе всех относящихся к делу фактов и обстоятельств, включая договорные условия, связанные с этим опционом (например, условия, при которых предоставленный опцион может быть исполнен или распоряжен). Для этой цели следует следовать следующим общим принципам. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY) C (15) 12.7 Первый принцип состоит в том, что, как общее правило, опцион на акции работника не должен считаться относящимся к каким-либо услугам, оказанным после периода работы по найму, который требуется в качестве условия для приобретения работником права исполнить этот опцион. Таким образом, когда опцион на акции предоставляется работнику при условии, что он оказывает услуги по найму тому же работодателю (или ассоциированному предприятию) в течение периода в три года, выгода от работы по найму, полученная от этого опциона, как правило не должна относиться к услугам, выполненным после этого трёхлетнего периода. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.8 Однако при применении вышеуказанного принципа важно проводить различие между периодом работы по найму, который требуется для получения права исполнить опцион на акции работника, и периодом времени, который является лишь отсрочкой до того, как такой опцион может быть исполнен (блокирующий период). Таким образом, например, опцион, который предоставляется работнику при условии, что он остаётся занятым у того же работодателя (или ассоциированного предприятия) в течение периода в три года, может считаться полученным от услуг, оказанных в течение этих трёх лет, тогда как опцион, который предоставляется без какого-либо условия последующей работы по найму работнику на определённую дату, но который согласно его условиям может быть исполнен только после отсрочки в три года, не должен считаться относящимся к работе по найму, осуществляемой в течение этих лет, поскольку выгода от такого опциона начислялась бы его

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

получателю, даже если бы он оставил свою работу по найму сразу после получения его и выждал требуемые три года перед его исполнением. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.9 Также важно проводить различие между ситуацией, когда период работы по найму требуется в качестве условия для приобретения права исполнить опцион, то есть наделения опциона правом (vesting), и ситуацией, когда опцион, который уже наделён правом, может быть утрачен, если он не исполнен до прекращения работы по найму (или в течение короткого периода после). В последней ситуации выгода от опциона не должна считаться относящейся к услугам, оказанным после наделения правом, поскольку работник уже получил выгоду и фактически мог бы реализовать её в любой момент. Условие, при котором наделённый правом опцион может быть утрачен, если работа по найму прекращается, не является условием для приобретения выгоды, а скорее условием, при котором уже приобретённая выгода может впоследствии быть утрачена. Следующие примеры иллюстрируют это различие:

— Пример 1: 1 января года 1 опцион на акции предоставляется работнику. Приобретение опциона обусловлено тем, что работник продолжает быть занятым у того же работодателя до 1 января C (15) года 3. Опцион, как только это условие выполнено, будет исполним с 1 января года 3 до 1 января года 10 (так называемый «американский» опцион1). Далее, однако, предусмотрено, что любой ранее не исполненный опцион будет утрачен при прекращении

работы по найму. В этом примере право исполнить этот опцион приобретено 1 января года 3 (то есть дата наделения правом), поскольку после этого никакой дальнейший период работы по найму не требуется для того, чтобы работник получил право исполнить опцион.

— Пример 2: 1 января года 1 опцион на акции предоставляется работнику. Опцион исполним 1 января года 5 (так называемый «европейский» опцион). Опцион был предоставлен при условии, что он может быть исполнен только 1 января года 5, если работа по найму не прекращена до этой даты. В этом примере право исполнить этот опцион не приобретается до 1 января года 5, которая является датой исполнения, поскольку работа по найму до этой даты требуется для приобретения права исполнить опцион (то есть для наделения опциона правом). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.10 Существуют случаи, когда этот первый принцип может не применяться. Одним из таких случаев мог бы быть случай, когда опцион на акции предоставляется без какого-либо условия

1 Согласно «американскому» опциону на акции право приобрести акцию может осуществляться в течение определённого периода (как правило, ряда лет), тогда как согласно европейскому опциону на акции это право может осуществляться только в данный момент (то есть в конкретную дату).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

работнику в момент, когда он либо приступает к работе по найму, переводится в новую страну или ему поручаются существенно новые обязанности, и в каждом случае опцион явно относится к новым функциям, которые должны выполняться работником в течение определённого будущего периода. В таком случае может быть уместно считать, что опцион относится к этим новым функциям, даже если право исполнить опцион приобретается до того, как они выполнены. Существуют также случаи, когда опцион технически наделён правом, но этот опцион даёт работнику право приобрести акции, которые не будут наделены правом до окончания периода требуемой работы по найму. В таких случаях может быть уместно считать, что выгода от опциона относится к услугам, оказанным в течение всего периода между предоставлением опциона и наделением акций правом. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.11 Второй принцип состоит в том, что опцион на акции работника должен считаться относящимся к услугам, оказанным до момента его предоставления получателю, только в той мере, в какой такое предоставление предназначено для вознаграждения оказания таких услуг получателем в течение конкретного периода. Так было бы, например, когда вознаграждение явно основано на прошлых результатах работника в течение определённого периода или основано на прошлых финансовых результатах работодателя и обусловлено тем, что работник был занят С (15) у работодателя или ассоциированного предприятия в течение определённого периода, к которому относятся эти финансовые результаты. Кроме того, в некоторых случаях могут иметься объективные доказательства, демонстрирующие, что в течение периода прошлой работы по найму среди участников плана опционов на акции работников существовало обоснованное ожидание того, что часть их вознаграждения за этот период будет предоставлена через план путём предоставления опционов на акции в более позднюю дату. Эти доказательства могут включать, например, последовательную практику работодателя, который предоставлял сходные уровни опционов на акции на протяжении ряда лет, при условии что не было указаний на то, что эта практика может быть прекращена. В зависимости от других факторов такие доказательства могут быть весьма существенными для целей определения того, относится ли и в какой мере опцион на акции к такому периоду прошлой работы по найму. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.12 Когда период работы по найму требуется для получения права исполнить опцион на акции работника, но такое требование не применяется в определённых обстоятельствах, например когда работа по найму прекращается работодателем или когда работник достигает пенсионного возраста, выгода от опциона на акции должна считаться относящейся только к периоду фактически оказанных услуг, когда эти обстоятельства фактически наступили. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.13 Наконец, могут быть ситуации, в которых некоторые факторы могут указывать на то, что опцион на акции работника вознаграждает прошлые услуги, но другие факторы, по-видимому, указывают на то, что он относится к будущим услугам. В сомнительных случаях следует признавать, что опционы на акции работников, как правило, предоставляются как стимул к будущей результативности или как способ удержать ценных работников. Таким образом, опционы на акции работников в первую очередь относятся к будущим услугам. Однако все относящиеся к делу факты и обстоятельства необходимо будет принять во внимание, прежде чем такое определение может быть сделано, и могут быть случаи, когда можно показать, что опцион на акции относится к комбинированным конкретным периодам предыдущих и будущих услуг (например, опционы предоставляются на основе того, что работник достиг конкретных целевых показателей результативности за предыдущий год, но они становятся исполнимыми только если работник остаётся занятым ещё три года). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.14 Когда на основе предшествующих принципов опцион на акции считается полученным от работы по найму, осуществляемой в более чем одном Государстве, будет необходимо определить, какая часть выгоды по опциону на акции получена от работы по найму, осуществляемой в каждом Государстве, для целей применения C (15) Статьи и статей 23 A и 23 B. В таком случае выгода от работы по найму, относимая к опциону на акции, должна считаться полученной из конкретной страны пропорционально числу дней, в течение которых работа по найму осуществлялась в этой стране, к общему числу дней, в течение которых услуги по найму, от которых получен опцион на акции, оказывались. Для этой цели единственными днями работы по найму, которые следует принимать во внимание, являются те, которые относятся к плану опционов на акции, например те, в течение которых услуги оказываются тому же работодателю или другим работодателям, занятость у которых учитывалась бы для удовлетворения периода работы по найму, требуемого для приобретения права исполнить опцион. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.15 Страны-члены могут отступить от применения вышеуказанных принципов в каждом конкретном случае (в пунктах 12.7–12.14), договорившись о конкретном подходе в двустороннем контексте. Например, две страны, которые облагают налогом преимущественно при исполнении опциона, могут договориться в качестве общего принципа относить доход от опциона, который в первую очередь относится к будущим услугам, к услугам, оказанным работником в двух Государствах между датой предоставления и датой исполнения. Таким образом, в случае опционов, которые не становятся исполнимыми до тех пор, пока работник не оказал услуги работодателю в течение конкретного периода времени, два Государства могли бы договориться о подходе, который относит доход от опциона к каждому Государству на основе числа дней, отработанных в каждом Государстве работником для работодателя в период между датой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

предоставления и датой исполнения. Другим примером было бы то, что две страны, которые имеют сходные правила налогового режима опционов на акции работников, принимают положения, которые давали бы одному из Договаривающихся государств исключительные права на налогообложение выгоды от работы по найму, даже если незначительная часть услуг по найму, к которым относится опцион, была оказана в другом Государстве. Разумеется, страны-члены должны быть осторожны при принятии таких подходов, поскольку они могут привести к двойному налогообложению или двойному неналогообложению, если часть работы по найму осуществляется в третьем Государстве, которое не применяет сходный подход. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

13. Франция считает, что пункт 8.13 не следует толковать как достаточный сам по себе для того, чтобы ставить под сомнение формальные договорные отношения. Если в отношении пункта 8.13 услуги, оказываемые физическим лицом, составляют неотъемлемую часть предпринимательской деятельности предприятия, которому эти услуги предоставляются, то ситуация должна затем анализироваться в соответствии с положениями пункта 8.14. (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

13.1 В отношении пункта 6.2 Германия придерживается мнения, что партнёрство как таковое следует рассматривать в качестве работодателя (как это предусмотрено национальным законодательством большинства государств — членов ОЭСР, даже если эти государства не облагают налогом партнёрство как таковое). Резидентство партнёрства тогда пришлось бы определять гипотетически так, как если бы партнёрство подлежало налогообложению по причине одного из критериев, указанных в пункте 1 статьи 4. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

14. Словения оставляет за собой право добавить статью, которая регулирует положение учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий, а также внести соответствующее изменение в пункт 1 статьи 15. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

15. Дания, Норвегия и Швеция оставляют за собой право включить особые положения относительно вознаграждения, получаемого в отношении работы по найму, осуществляемой на борту воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках авиатранспортным консорциумом Scandinavian Airlines System (SAS). (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

16. Норвегия оставляет за собой право включить в пункт 2 прямую ссылку на доход, заработанный предоставленным внаём персоналом одного Договаривающегося государства, работающим в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

другом Договаривающемся государстве, с тем чтобы уточнить понимание того, что исключение, предусмотренное пунктом 2, не применяется в ситуациях «международного найма рабочей силы» (“international hiring-out of labour”) (см. пункт 8 выше). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

17. Ирландия, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, получаемого от работы по найму, связанной с разведкой и разработкой углеводородных ресурсов на морском шельфе и связанной с этим деятельностью. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

18. Латвия оставляет за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, получаемого от зависимых личных услуг, связанных с деятельностью, осуществляемой на морском шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или разработкой морского дна, его недр и их природных ресурсов. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19. Швейцария оставляет за собой свою позицию в отношении подпункта a) пункта 2 и желает включать в свои конвенции слова «в соответствующем налоговом году» вместо слов «в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем налоговом году». C (15) (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

20. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся вознаграждения экипажей судов в международных перевозках. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

21. Греция оставляет за собой право включить особые положения относительно дохода от работы по найму, связанной с деятельностью на морском шельфе. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

22. Турция, в отношении пункта 3, сохраняет за собой право облагать налогом исключительно вознаграждение, полученное в связи с работой по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в рамках международных перевозок предприятием, являющимся резидентом Турции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу, озаглавленному «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. заголовок гласил:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

«КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15 КАСАТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ.» Пункт 1: Изменён 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» («The 2010 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил: «1. Пункт 1 устанавливает общее правило в отношении налогообложения дохода от работы по найму (кроме пенсий), а именно, что такой доход подлежит налогообложению в Государстве, в котором работа по найму фактически осуществляется. Работа по найму осуществляется в месте физического присутствия работника при выполнении деятельности, за которую выплачивается доход от работы по найму. Одним из следствий этого будет то, что резидент Договаривающегося государства, который получает вознаграждение в связи с работой по найму из источников в другом Государстве, не может облагаться налогом в этом другом Государстве в отношении этого вознаграждения только потому, что результаты этой работы были использованы в этом другом Государстве.» Пункт 1 был ранее изменён 23 октября 1997 г. путем добавления второго предложения, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» («The 1997 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 г. пункт 1 гласил: «1. Пункт 1 устанавливает общее правило в отношении налогообложения дохода от работы по найму (кроме пенсий), а именно, что такой доход подлежит налогообложению в Государстве, в котором работа по найму фактически осуществляется. Одним из следствий этого будет то, что резидент Договаривающегося государства, который получает вознаграждение в связи с работой по найму из источников в другом Государстве, не может облагаться налогом в этом другом Государстве в отношении этого вознаграждения только потому, что результаты этой работы были использованы в этом другом Государстве.» С (15) Пункт 1 был ранее изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 гласил: «1. Первый пункт Статьи 15 устанавливает общее правило в отношении налогообложения дохода от работы по найму (кроме пенсий), а именно, что такой доход подлежит налогообложению в Государстве, в котором работа по найму фактически осуществляется. Одним из следствий этого будет то, что резидент Договаривающегося государства, который получает вознаграждение в связи с работой по найму из источников в другом Государстве, не может облагаться налогом в этом другом Государстве в отношении этого вознаграждения только потому, что результаты его работы были использованы в этом другом Государстве.» Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» («The 2017 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 октября 1997 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил: «2. Общее правило подлежит исключению только в случае пенсий (Статья 18) и вознаграждений и пенсий в связи с государственной службой (Статья 19). Вознаграждения, не связанные с работой по найму, членов советов директоров компаний являются предметом Статьи 16.» Пункт 2 был ранее изменён 23 октября 1997 г. путем добавления слова «Не связанные с работой по найму» в начале второго предложения, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» («The 1997 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 октября 1997 г. пункт 2 гласил: «2. Общее правило подлежит исключению только в случае пенсий (Статья 18) и вознаграждений и пенсий в связи с государственной службой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

(Статья 19). Вознаграждения членов советов директоров компаний являются предметом Статьи 16.» Пункт 2 был ранее изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 гласил: «2. Общее правило подлежит исключению только в случае пенсий (Статья 18) и вознаграждений и пенсий в связи с определёнными правительственными функциями (Статья 19). Вознаграждения членов советов директоров компаний являются предметом специального положения (Статья 16).» Пункт 2.1: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции

2005 года» («The 2005 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы трансграничного подоходного налога, возникающие из планов опционов на акции для сотрудников» («Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.). После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2.1 гласил: «2.1 Государства-члены, как правило, понимают термин «жалованье, заработная плата и другие подобные вознаграждения» как включающий льготы в натуральной форме, полученные в связи с работой по найму (например, использование жилья или автомобиля, страхование здоровья или жизни и членство в клубах).» Пункт 2.1 был добавлен 23 октября 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» («The 1997 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» («The 2005 Update to the

C (15) Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Вопросы трансграничного подоходного налога, возникающие из планов опционов на акции для сотрудников» («Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.). Пункт 2.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.4: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.5: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.6: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.7: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.8: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.9: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.10: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.11: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.12: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.13: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Пункт 2.14: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.15: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2.16: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Одновременно был добавлен предыдущий заголовок. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г.

пункт 3 гласил: «3 Пункт 2 содержит, однако, общее исключение из правила пункта 1. Это исключение охватывает всех физических лиц, оказывающих услуги в рамках работы по найму (торговые представители, строительные рабочие, инженеры и т. д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других Статей, таких как те, которые применяются к государственной службе или деятелям искусств и спортсменам.» Пункт 3 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу, озаглавленному «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 3 гласил: «3. Пункт 2 содержит, однако, общее исключение из правила пункта 1. Это исключение охватывает всех физических лиц, оказывающих зависимые личные услуги (торговые представители, строительные рабочие, инженеры и т. д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других Статей, таких как те, которые применяются к государственной службе или деятелям искусств и спортсменам.» С (15) Пункт 3 был ранее изменён 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 предыдущего доклада, озаглавленного «Вопросы налогообложения, связанные с международной арендой рабочей силы» («Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour») (принят Советом ОЭСР 24 августа 1984 г.) и пункта 27 предыдущего доклада, озаглавленного «Правило 183 дней: некоторые проблемы применения и толкования» («The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation») (принят Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 3 гласил: «3. Пункт 2 содержит, однако, общее исключение из правила пункта 1. Это исключение, которое касается работы по найму кратковременного характера за границей, в основном предназначено для облегчения международного перемещения квалифицированного персонала, как в случае фирм, которые продают капитальные товары и отвечают за их установку и сборку за границей. Три условия, предусмотренные в этом пункте, должны быть соблюдены, чтобы вознаграждение подпадало под освобождение. Освобождение ограничено периодом в 183 дня. Далее оговаривается, что этот период времени не может быть превышен «в соответствующем финансовом году». Использованная формулировка может создавать трудности в случаях, когда финансовые годы Договаривающихся государств не совпадают. Чтобы избежать этих трудностей, такие Договаривающиеся государства могут предпочесть использовать другую формулировку, например, «финансовый год этого другого Государства» или «календарный год». Работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом Государства, в котором осуществляется работа по найму. Кроме того, если работодатель имеет в этом Государстве постоянное представительство (или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на счёт постоянного представительства или постоянной базы, которые работодатель имеет в другом Государстве. Следует отметить, что согласно положениям Статьи 17 освобождение не применяется к вознаграждению деятелей искусств и спортсменов.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Пункт 3 был ранее изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 гласил: «3. Второй пункт Статьи 15 содержит, однако, общее исключение из правила пункта 1. Это исключение, которое касается работы по найму кратковременного характера за границей, в основном предназначено для облегчения международного перемещения квалифицированного персонала, как в случае фирм, которые продают капитальные товары и отвечают за их установку и сборку за границей. Три условия, предусмотренные в этом пункте, должны быть соблюдены одновременно, чтобы вознаграждение подпадало под освобождение. Освобождение ограничено периодом в 183 дня, который установлен в Модельных конвенциях Лиги Наций в Мехико и Лондоне. Работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом Государства, в котором осуществляется работа по найму. Кроме того, если работодатель имеет в этом Государстве постоянное представительство

(или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или независимую деятельность аналогичного характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на счёт постоянного представительства или постоянной базы, которые работодатель имеет в другом Государстве. Следует отметить, что согласно положениям Статьи 17 освобождение не применяется к вознаграждению публичных артистов и спортсменов.» Пункт 4: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» («The 2005 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил: «4. Три условия, предусмотренные в этом пункте, должны быть соблюдены, чтобы вознаграждение подпадало под освобождение. Первое условие заключается в том, что освобождение ограничено периодом в 183 дня. Далее оговаривается, что этот период времени не может быть превышен «в течение любого двенадцатимесячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем финансовом году». Это отличается от Проекта конвенции 1963 года и Модельной конвенции 1977 года, которые предусматривали, что период в 183 дня не должен превышаться «в соответствующем финансовом году», формулировка, которая создавала трудности в случаях, когда финансовые годы Договаривающихся государств не совпадали, и которая открывала возможности в том смысле, что операции иногда организовывались таким образом, что, например, работники оставались в соответствующем Государстве в течение последних 5 с половиной месяцев одного года и первых 5 с половиной месяцев следующего года. Нынешняя формулировка подпункта 2 a) устраняет такие возможности для уклонения от уплаты налогов.» C (15) Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 9 (см. историю пункта 9) и был добавлен новый пункт 4, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 27 предыдущего доклада, озаглавленного «Правило 183 дней: некоторые проблемы применения и толкования» («The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation») (принят Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.). Пункт 4.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 5: Изменён 21 сентября 1995 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» («The 1995 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 5 гласил: «5. Хотя государства-члены использовали различные формулы для расчёта периода в 183 дня, существует только один способ, соответствующий формулировке этого пункта: метод «дней физического присутствия». Применение этого метода является простым, поскольку физическое лицо либо присутствует в стране, либо нет. Присутствие также может быть относительно легко задокументировано налогоплательщиком, когда налоговым органам требуются доказательства. В соответствии с этим методом в расчёт включаются следующие дни: часть дня, день прибытия, день отъезда и все остальные дни, проведённые в Государстве деятельности, такие как субботы и воскресенья, национальные праздники, отпуска (см. пункт 6 ниже) до, во время и после деятельности, короткие перерывы (обучение, забастовки, локауты, задержки в поставках), дни болезни (если только они не препятствуют отъезду физического лица, и оно в противном случае имело бы право на освобождение) и смерть или болезнь в семье.

следующие дни не принимаются во внимание: транзит между двумя различными точками за пределами Государства деятельности, отпуска, проведённые за пределами Государства деятельности, и короткие перерывы (по любой причине), проведённые за пределами Государства деятельности». Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 10 (см. историю пункта 10) и был добавлен новый пункт 5, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 27 предыдущего доклада под названием «Правило 183 дней: Некоторые проблемы применения и толкования» (принятым Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.). Пункт 5.1: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 6: Соответствует пункту 7 в его редакции до 29 апреля 2000 г. В эту дату пункт 7 был перенумерован в пункт 6 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения I к другому докладу под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). C (15) Пункт 7 был изменён 21 сентября 1995 г.

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Второе условие заключается в том, что работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом Государства, в котором осуществляется работа по найму. В-третьих, если работодатель имеет в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство (или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или осуществляет другую деятельность независимого характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на постоянное представительство или постоянную базу, которые он имеет в этом Государстве. Следует отметить, что в тех случаях, когда вознаграждение рассматривается в соответствии с другой статьей Конвенции, такой как статья 17, применяются положения этой статьи, а не настоящей статьи». Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 12 (см. историю пункта 20), заголовок, предшествующий ему, был перенесён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 7 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 27 предыдущего доклада под названием «Правило 183 дней: Некоторые проблемы применения и толкования» (принятым Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.). Пункт 6 был удалён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Хотя отпуска, проведённые в Государстве деятельности, обычно включаются в расчёт, некоторая гибкость допустима, если налогоплательщик может доказать налоговым органам обоих Договаривающихся государств, что отпуска явно связаны или не связаны с деятельностью».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 11) и был добавлен новый пункт 6, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 27 предыдущего доклада под названием «Правило 183 дней: Некоторые проблемы применения и толкования» (принятым Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.). Пункт 6.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.1 гласил следующее: «6.1 Применение второго условия в случае фискально прозрачных товариществ представляет трудности, поскольку такие товарищества не могут квалифицироваться как резидент Договаривающегося государства в соответствии со статьёй 4 (см. пункт 8.2 Комментария к статье 4). Хотя очевидно, что такое товарищество может квалифицироваться как «работодатель» (особенно согласно определениям этого термина во внутреннем законодательстве некоторых стран, например, где работодатель определяется как лицо, ответственное за налог на заработную плату), применение условия на уровне товарищества независимо от ситуации партнёров сделало бы это условие совершенно бессмысленным». Пункт 6.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения I к другому докладу под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). C (15) Пункт 6.2: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6.2 гласил следующее: «6.2 Цель и задача подпунктов b) и c) пункта 2 состоят в том, чтобы избежать налогообложения у источника краткосрочной работы по найму в той степени, в которой доход от работы по найму не допускается в качестве вычитаемого расхода в Государстве источника, поскольку работодатель не облагается налогом в этом Государстве, так как он не является ни резидентом, ни имеет в нём постоянное представительство. Эти подпункты также могут быть оправданы тем фактом, что введение требований к удержанию налога у источника в отношении краткосрочной работы по найму в данном Государстве может рассматриваться как чрезмерное административное бремя, если работодатель не является резидентом и не имеет постоянного представительства в этом Государстве. Для достижения осмысленного толкования подпункта b), которое соответствовало

бы его контексту и цели, следует поэтому считать, что в случае фискально прозрачных товариществ этот подпункт применяется на уровне партнёров. Таким образом, понятия «работодатель» и «резидент», содержащиеся в подпункте b), применяются на уровне партнёров, а не на уровне фискально прозрачного товарищества. Этот подход согласуется с тем, согласно которому другие положения налоговых конвенций должны применяться на уровне партнёров, а не на уровне товарищества. Хотя такое толкование может создать трудности, когда партнёры являются резидентами разных Государств, такие трудности могут быть устранены посредством процедуры взаимного согласования (MAP), например, путём определения Государства, в котором проживают партнёры, владеющие большинством долей в товариществе (т.е. Государства, в котором будет заявлена наибольшая часть вычета)». Пункт 6.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения I к другому докладу под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 7: Изменён 22 июля 2010 г. путём включения третьего и последующих предложений в новый пункт 7.1 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Согласно третьему условию, если работодатель имеет постоянное представительство в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, освобождение предоставляется при условии, что вознаграждение не относится на это постоянное представительство. Фраза «относится на» должна толковаться в свете основной цели подпункта c) Статьи, которая состоит в обеспечении того, чтобы исключение, предусмотренное в пункте 2, не применялось к вознаграждению, которое могло бы привести к вычету, с учётом принципов статьи 7 и характера вознаграждения, при расчёте прибыли постоянного представительства, находящегося в Государстве, в котором осуществляется работа по найму. В этом отношении необходимо отметить, что тот факт, что работодатель фактически заявил или не заявил вычет по вознаграждению при расчёте прибыли, приписываемой постоянному представительству, не обязательно является решающим, поскольку правильный критерий состоит в том, будет ли какой-либо другой вычет, доступный для этого вознаграждения, отнесён к постоянному представительству. Этот критерий будет соблюдён, например, даже если никакая сумма фактически не была вычтена в результате освобождения постоянного представительства от налога в стране источника или простого решения работодателя не заявлять вычет, на который он имел право. Критерий также будет соблюдён, если вознаграждение не подлежит вычету исключительно из-за его характера (например, когда Государство считает, что выпуск акций в соответствии с опционом на акции для сотрудников C (15) не даёт права на вычет), а не потому, что оно не должно быть отнесено к постоянному представительству». Пункт 7 был ранее изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы подоходного налогообложения трансграничных операций, возникающие в связи с планами опционов на акции для сотрудников» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Согласно третьему условию, если работодатель имеет в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство, освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на постоянное представительство, которое он имеет в этом Государстве. Фраза «относится на» должна толковаться в свете основной цели подпункта c) Статьи, которая состоит в обеспечении того, чтобы исключение, предусмотренное в пункте 2, не применялось к вознаграждению, подлежащему вычету, с учётом принципов статьи 7, при расчёте прибыли постоянного представительства, находящегося в Государстве, в котором осуществляется работа по найму. В этом отношении необходимо отметить, что тот факт, что работодатель фактически вычел или не вычел вознаграждение при расчёте прибыли, приписываемой постоянному представительству, не обязательно является решающим, поскольку правильный критерий состоит в том, будет ли вознаграждение разрешено в качестве вычета для целей налогообложения; этот критерий будет соблюдён, например, даже если никакая сумма фактически не была вычтена в результате освобождения постоянного представительства от налога в стране источника или простого решения работодателя не заявлять вычет, на который он имел право». Пункт 7 в его редакции после 29 апреля 2000 г. соответствовал пункту 7.1. 29 апреля 2000 г. пункт 7 был перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 6), а пункт 7.1 был изменён и перенумерован

в пункт 7 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 7.1 гласил следующее: «7.1 Согласно третьему условию, если работодатель имеет в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство (или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или осуществляет другую деятельность независимого характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на постоянное представительство или постоянную базу, которые он имеет в этом Государстве». Пункт 7.1 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 7.1: Соответствует третьему и последующим предложениям пункта 7 в их редакции до 22 июля 2010 г. Третье и последующие предложения пункта 7 были изменены и включены в пункт 7.1 (см. историю пункта 7) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 7.1 был изменён и перенумерован в пункт 7 (см. историю пункта 7) 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). Пункт 7.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. С (15) Пункт 8: Изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Пункт 2 породил многочисленные случаи злоупотреблений посредством применения практики, известной как «международная аренда рабочей силы». В этой системе местный работодатель, желающий нанять иностранную рабочую силу на один или несколько периодов менее 183 дней, нанимает её через посредника, учреждённого за границей, который выдаёт себя за работодателя и сдаёт рабочую силу в аренду этому работодателю. Таким образом, работник на первый взгляд выполняет три условия, установленные пунктом 2, и может претендовать на освобождение от налогообложения в стране, где он временно работает. Для предотвращения такого злоупотребления в ситуациях такого типа термин «работодатель» должен толковаться в контексте пункта 2. В этом отношении следует отметить, что термин «работодатель» не определён в Конвенции, но понимается, что работодатель — это лицо, имеющее права на произведённую работу и несущее соответствующую ответственность и риски. В случаях международной аренды рабочей силы эти функции в значительной степени осуществляются пользователем. В этом контексте суть должна преобладать над формой, т.е. каждый случай должен быть рассмотрен, чтобы определить, осуществлялись ли функции работодателя в основном посредником или пользователем. Таким образом, Договаривающиеся государства должны договориться о ситуациях, в которых посредник не выполняет условия, необходимые для того, чтобы он считался работодателем по смыслу пункта 2. При решении этого вопроса компетентные органы могут ссылаться не только на вышеупомянутые указания, но и на ряд обстоятельств, позволяющих установить, что реальным работодателем является пользователь рабочей силы (а не иностранный посредник):

— наниматель не несёт ответственности или риска за результаты работы сотрудника;

— полномочия по инструктированию работника принадлежат пользователю;

— работа выполняется в месте, находящемся под контролем и ответственностью пользователя;

— вознаграждение нанимателю рассчитывается на основе затраченного времени, или иным образом существует связь между этим вознаграждением и заработной платой, получаемой сотрудником;

— инструменты и материалы, по существу, предоставляются в распоряжение сотрудника пользователем;

— количество и квалификация сотрудников не определяются исключительно нанимателем». Пункт 8 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 73–79 предыдущего доклада под названием «Вопросы налогообложения, касающиеся международной аренды рабочей силы» (принятым Советом ОЭСР 24 августа 1984 г.). Пункт 8.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 8.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 8.3: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 8.4: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.5: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. C (15)

Пункт 8.6: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.7: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.8: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.8 имел следующую редакцию: «8.8 Как указано в пункте 8.2, даже если внутреннее законодательство Государства, применяющего Конвенцию, не предоставляет возможности поставить под сомнение формальные договорные отношения и, следовательно, не позволяет Государству считать, что услуги, оказываемые местному предприятию физическим лицом, которое формально нанято нерезидентом, оказываются в рамках трудовых отношений (трудовой договор — contract of service) с этим местным предприятием, это Государство может отказать в применении исключения пункта 2 в случаях злоупотребления.»

Пункт 8.8 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.9: Исключён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.9 имел следующую редакцию: «8.9 Различные подходы, доступные Государствам, которые желают бороться с такими случаями злоупотребления, рассматриваются в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» («Improper use of the Convention») в Комментарии к статье 1. Как разъяснено в пункте 9.1 того Комментария, согласовано, что Государства не обязаны предоставлять льготы по налоговой конвенции, когда были заключены соглашения, составляющие злоупотребление Конвенцией. Как отмечено в пункте 9.5 того Комментария, однако, не следует легко предполагать, что имеет место именно такой случай (см. также пункт 22.2 того

Комментария). Различные подходы, доступные Государствам, которые желают бороться с такими случаями злоупотребления, рассматриваются в разделе «Ненадлежащее использование Конвенции» («Improper use of the Convention») в Комментарии к статье 1. Как разъяснено в пункте 9.1 того Комментария, согласовано, что Государства не обязаны предоставлять льготы по налоговой конвенции, когда были заключены соглашения, составляющие злоупотребление Конвенцией. Как отмечено в пункте 9.5 того Комментария, однако, не следует легко предполагать, что имеет место именно такой случай (см. также пункт 22.2 того Комментария).»

Пункт 8.9 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.10: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.11: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.12: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.13: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.14: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.15: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. C (15) Пункт 8.16: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.17: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.18: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.19: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.20: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.21: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.22: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.23: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.24: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.25: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.26: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.27: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 8.28: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «The 2010 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Пункт 9: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 9 был изменён и

перенумерован как пункт 9.10 (см. историю пункта 9.10) и был добавлен новый пункт 9, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.5: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.6: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.7: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.8: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.9: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.10: Соответствует пункту 9 в редакции, действовавшей до 21 ноября 2017 г. B C (15)

указанную дату пункт 9 был изменён и перенумерован как пункт 9.10 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 9 имел следующую редакцию:

«9. Пункт 3 применяется к вознаграждению экипажей судов или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, или судов, занятых во внутренних водных перевозках, — правило, которое в определённой мере следует правилу, применяемому к доходу от судоходства, внутренних водных перевозок и воздушных перевозок, то есть облагать их налогом в Договаривающемся государстве, в котором находится место эффективного управления соответствующего предприятия. В Комментарии к статье 8 указано, что Договаривающиеся государства могут согласиться предоставить право облагать налогом такой доход Государству предприятия, эксплуатирующего суда или воздушные суда. Причины введения такой возможности в отношении дохода от судоходства, внутренних водных и воздушных перевозок действительны также в отношении вознаграждения экипажа. Соответственно Договаривающим государствам предоставлена свобода согласовать положение, которое даёт право облагать налогом такое вознаграждение Государству предприятия. Такое положение, как и положение пункта 3 статьи 15, предполагает, что внутреннее законодательство Государства, которому предоставлено право налогообложения, позволяет ему облагать налогом вознаграждение лица, состоящего на службе соответствующего предприятия, независимо от его резидентства. Подразумевается, что пункт 3 статьи 8 применяется, если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия внутренних водных перевозок находится на борту судна. Согласно внутреннему законодательству некоторых стран-членов налог взимается с вознаграждения, получаемого нерезидентными членами экипажа в отношении работы по найму на борту судов, только если судно имеет национальность такого Государства. По этой причине конвенции, заключаемые между этими Государствами, предусматривают, что право облагать налогом такое вознаграждение предоставляется Государству национальности судна. С другой стороны, многие Государства не могут воспользоваться таким правом налогообложения, и положение могло бы в таких случаях привести к необложению налогом.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

Однако Государства, имеющие этот принцип налогообложения в своём внутреннем законодательстве, могут согласиться на двусторонней основе предоставить право облагать налогом вознаграждение в отношении работы по найму на борту судов Государству национальности судна.»

Пункт 9 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 4 Модельной конвенции

1977 г. В указанную дату пункт 4 был перенумерован как пункт 9 докладом под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 4 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Цель третьего

пункта статьи 15 состоит в том, чтобы применить к вознаграждению экипажей судов или воздушных судов в международных перевозках или судов, занятых во внутренних водных перевозках, правило, которое в определённой мере следует правилу, применяемому к доходу от судоходства, внутренних водных перевозок и воздушных перевозок, — то есть облагать их налогом в Договаривающемся государстве, в котором находится место эффективного управления соответствующего предприятия. Это положение предполагает, что внутреннее законодательство этого Государства позволяет ему облагать налогом вознаграждение лица, состоящего на службе соответствующего предприятия, независимо от его налогового домициля. Подразумевается, что

пункт 3 статьи 8, касающийся судоходства, внутренних водных перевозок и воздушных

перевозок, применяется, если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия внутренних водных перевозок находится на борту судна.»

Пункт 10: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

C (15) Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Следует отметить, что специальное правило относительно налогообложения дохода приграничных работников не включено, поскольку проблемы, создаваемые местными условиями, было бы целесообразнее решать непосредственно между заинтересованными Государствами.»

Пункт 10 соответствовал пункту 5 в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату

пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 10 докладом

под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 5 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Следует отметить, что специальное правило относительно налогообложения дохода приграничных работников не включено, поскольку проблемы, создаваемые местными условиями, было бы целесообразнее решать непосредственно между заинтересованными странами.»

Пункт 11: Соответствует пункту 6 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В указанную дату пункт 6 был перенумерован как пункт 11 докладом под названием «The Revision of the 1977 Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 6 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Специальное положение относительно вознаграждения, получаемого приглашёнными профессорами или студентами, нанятыми с целью приобретения ими практического опыта, не предусмотрено. Большинство действующих конвенций содержат те или иные правила относительно таких случаев, основная цель которых состоит в облегчении культурных связей

путём предоставления ограниченного налогового освобождения. Иногда налоговое освобождение уже предусмотрено национальным налоговым законодательством. Отсутствие специальных правил не должно толковаться как препятствие для включения таких правил в двусторонние конвенции всякий раз, когда это представляется желательным.»

Пункт 12: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г. докладом

под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» («Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие в связи с планами опционов на акции работников») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.).

Пункт 12 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г., был изменён и перенумерован как

пункт 20 (см. историю пункта 20) докладом под названием «1994 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года»), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 12.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» («Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие в связи с планами опционов на акции работников») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» («Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие в связи с планами опционов на акции работников») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.3: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» («Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие в связи с планами опционов на акции работников») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.). C (15)

Пункт 12.4: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» («Трансграничные вопросы подоходного

налогообложения, возникающие в связи с планами опционов на акции работников») (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.5: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.6: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.7: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.8: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.9: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.10: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.11: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.12: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов,

возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.13: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.14: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 12.15: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Трансграничные вопросы налогообложения доходов, возникающие в связи с планами предоставления работникам опционов на акции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 13: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 13 был удалён, а новый

C (15) пункт 13 был добавлен, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 июля 1992 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Швейцария придерживается мнения, что замечания в пункте 8 выше должны применяться только к ситуациям международного найма рабочей силы в случае злоупотребляющих схем.»

Пункт 13 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 23 июля 1992 г. докладом

под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13.1: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 13.1 имел следующую редакцию: «13.1 В отношении пункта 6.2 Германия придерживается мнения, что партнёрство как таковое следует рассматривать в качестве работодателя (как это предусмотрено национальным законодательством большинства государств — членов ОЭСР, даже если эти государства не облагают налогом партнёрство как таковое). Резидентство партнёрства тогда пришлось бы определять гипотетически так, как если бы партнёрство подлежало налогообложению по причине одного из критериев, указанных в пункте 1.»

Пункт 13.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 14: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 14 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 14 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

«14. Дания и Норвегия оставляют за собой право, со ссылкой на подпункт b) пункта 2 Статьи, требовать, чтобы вознаграждение выплачивалось работодателем, который является резидентом государства, резидентом которого является получатель, или от его имени.»

Пункт 14 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом

под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 15: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции

1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Германии из списка

стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Германия и Норвегия оставляют за собой право включить в пункт 2 прямую ссылку на доход, заработанный предоставленным внаём персоналом одного Договаривающегося государства, работающим в другом Договаривающемся государстве, с тем чтобы уточнить понимание того, что исключение, предусмотренное пунктом 2, не применяется в ситуациях «международного найма рабочей силы» (“international hiring-out of labour”) (см. пункт 8 выше).»

Пункт 16 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17: Изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «dependent

personal services» словом «employment» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР C (15) по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Ирландия, Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, получаемого от зависимых личных услуг, связанных с разведкой и разработкой углеводородных ресурсов на морском шельфе и связанной с этим деятельностью.»

Пункт 17 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём включения Ирландии в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Норвегия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в специальную статью положения относительно

дохода, получаемого от зависимых личных услуг, связанных с разведкой и разработкой углеводородных ресурсов на морском шельфе и связанной с этим деятельностью.»

Пункт 17 ранее был изменён 31 марта 1994 г. путём включения Соединённого

Королевства в качестве страны, делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 17 имел следующую редакцию: «17. Норвегия оставляет за собой право включить в специальную статью положения относительно дохода, получаемого от зависимых личных услуг, связанных с разведкой и разработкой углеводородных ресурсов на морском шельфе и связанной с этим деятельностью.»

Пункт 17 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 18: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 18 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был удалён докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15

21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Португалия оставляет за собой право, со ссылкой на подпункт b) пункта 2 Статьи, требовать, чтобы вознаграждение выплачивалось работодателем, который является резидентом государства, резидентом которого является получатель, или от его имени.»

Пункт 18 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 19: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции

1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20: Соответствует пункту 12 в редакции, действовавшей до 31 марта 1994 г. В указанную

дату пункт 12 был изменён и перенумерован как пункт 20 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Ввиду своего особого положения в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках, вознаграждения экипажей таких судов, капитала, представленного судами в международных перевозках и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов, а также прироста капитала от отчуждения таких судов и активов.»

Пункт 12 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 7 Модельной

конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 7 был перенумерован как пункт 12, а заголовок, предшествовавший пункту 7, был удалён докладом под названием «Пересмотр С (15) Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977

года и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 7, имел следующую редакцию: «Особое отступление»

Пункт 7 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 21: Изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «dependent

personal services» словом «employment» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 21 имел следующую редакцию: «21. Греция оставляет за собой право включить особые положения относительно дохода от зависимых личных услуг, связанных с деятельностью на морском шельфе.»

Пункт 21 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 22: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 16

О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ДИРЕКТОРОВ

1. Настоящая Статья относится к вознаграждению, получаемому резидентом Договаривающегося государства, будь то физическое или юридическое лицо, в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства. Поскольку иногда может быть затруднительно установить, где оказываются услуги, положение рассматривает услуги как оказанные в государстве резидентства компании. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

1.1 Страны-члены, как правило, понимают термин «гонорары и другие подобные платежи» как включающий льготы в натуральной форме, полученные лицом в его качестве члена совета директоров компании (например, опционы на акции, использование жилья или автомобиля, страхование здоровья или жизни и членство в клубах). (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2. Член совета директоров компании часто также выполняет иные функции в компании, например обычного работника, советника, консультанта и т. д. Очевидно, что Статья не применяется к вознаграждению, выплачиваемому такому лицу в связи с такими иными функциями. C (16) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. В некоторых странах существуют органы компаний, которые по своим функциям сходны с советом директоров. Договаривающиеся государства свободны включать в двусторонние конвенции такие органы компаний в положение, соответствующее Статье 16. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3.1 Многие из вопросов, рассмотренных в пунктах 12–12.15 Комментария к Статье 15 в отношении опционов на акции, предоставленных работникам, возникнут также в случае опционов на акции, предоставленных членам совета директоров компаний. В той мере, в какой опционы на акции предоставлены резиденту Договаривающегося государства в его качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Государства, это другое Государство будет иметь право облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая составляет вознаграждение директора или подобный платёж (см. пункт 1.1 выше), даже если налог взимается в более позднее время, когда лицо уже не является членом этого совета. Хотя Статья применяется к выгоде, полученной от опциона на акции, предоставленного члену совета директоров,

независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо отличать эту выгоду от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретённых при осуществлении

опциона. Настоящая Статья, а не Статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной от самого опциона, до тех пор, пока он не будет осуществлён, продан или иным образом отчуждён (например, при аннулировании или приобретении компанией или эмитентом). Однако после того, как опцион осуществлён или отчуждён, выгода, облагаемая налогом по настоящей Статье, реализована, и любой последующий прирост по приобретённым акциям (то есть стоимость акций, накапливающаяся после осуществления) будет получен членом совета директоров в его качестве инвестора-акционера и будет охватываться Статьёй 13. Действительно, именно в момент осуществления опцион, который директор получил в своём качестве такового, исчезает и получатель приобретает статус акционера (и обычно вкладывает деньги для того, чтобы это сделать). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Оговорки к статье

4. Эстония и Латвия оставляют за собой право облагать налогом по настоящей Статье любое вознаграждение члена совета директоров или любого иного подобного органа компании-резидента. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Соединённые Штаты будут требовать, чтобы любой налог, взимаемый с таких гонораров, был С (16) ограничен доходом, заработанным от услуг, оказанных в стране источника. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

6. Бельгия оставляет за собой право указать, что вознаграждение, которое лицо, рассматриваемое в Статье 16, получает в отношении повседневной деятельности, а также вознаграждение, которое партнёр компании, иной чем компания с акционерным капиталом, получает в отношении своей личной деятельности для компании, должно облагаться налогом в соответствии с положениями Статьи 15. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7. Греция оставляет за собой право применять Статью 16 к вознаграждению партнёра, который действует в качестве управляющего греческой компании с ограниченной ответственностью или греческого партнёрства. (Добавлен 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ

Пункт 1: Изменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Статья 16 относится к вознаграждению, получаемому резидентом Договаривающегося государства, будь то физическое или юридическое лицо, в качестве члена

совета директоров компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства. Поскольку иногда может быть затруднительно установить, где оказываются услуги, положение рассматривает услуги как оказанные в стране резидентства компании.»

Пункт 1.1: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock-Option Plans» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.). После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1.1 имел следующую редакцию: «1.1 Страны-члены, как правило, понимают термин «гонорары и другие подобные платежи» как включающий льготы в натуральной форме, полученные лицом в его качестве члена совета директоров компании (например, использование жилья или автомобиля, страхование здоровья или жизни и членство в клубах).»

Пункт 1.1 был добавлен 23 октября 1997 г. докладом под названием «The 1997 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2: Заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был удалён и добавлен новый пункт 2. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Канада оставляет за собой свою позицию в отношении настоящей Статьи. При переговорах о конвенциях с другими странами-членами канадские власти желали бы включать вознаграждение директоров вместе с вознаграждением и заработной платой по Статье 15.»

Пункт 3: Добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР C (16)

11 апреля 1977 г.

Пункт 3.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock-Option Plans» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.).

Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Латвии в перечень стран,

делающих оговорку, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Эстония оставляет за собой право облагать налогом по настоящей Статье любое вознаграждение члена совета директоров или любого иного подобного органа компании-резидента.»

Пункт 4 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 4 в редакции, существовавшей до 17 июля 2008 г., был удалён докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Португалия оставляет за собой право облагать налогом по Статье 15 любое вознаграждение члена совета директоров или любого иного органа компании за осуществление постоянной деятельности.»

Пункт 4 был добавлен, а предшествующий заголовок был перемещён из места

непосредственно перед пунктом 2 в место непосредственно перед пунктом 4 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 16

Пункт 5: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 5 Модельной конвенции 1977 г.

был удалён и добавлен новый пункт 5 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Соединённые Штаты оставляют за собой

свою позицию в отношении настоящей Статьи. Соединённые Штаты считают, что вознаграждение директоров должно облагаться налогом по Статье 14.»

Пункт 5 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 6: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock Option Plans» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 16 июня 2004 г.). После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Бельгия оставляет за собой право также применять Статью 16 к вознаграждению, полученному от функций, иных чем функции администратора или члена комиссии, но которые рассматриваются как таковые по бельгийскому внутреннему праву. Кроме того, Бельгия желает применять Статью 15, а не Статью 16, не только в отношении вознаграждения за повседневную деятельность, получаемого лицами, выполняющими функции администратора или члена комиссии или подобные функции, но также к вознаграждению, получаемому партнёрами в коммерческих образованиях, иных чем общества с ограниченной ответственностью и акционерные общества, от их личной деятельности.»

Пункт 6 ранее был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «The

2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 6 имел следующую редакцию: C (16) «6. Бельгия оставляет за собой право также применять Статью 16 к вознаграждению, полученному от функций, иных чем функции администратора или члена комиссии, но которые рассматриваются как таковые по бельгийскому внутреннему праву. Кроме того, Бельгия желает применять Статью 15, а не Статью 16, не только в отношении вознаграждения за повседневную деятельность, получаемого лицами, выполняющими функции администратора или члена комиссии или подобные функции, но также к вознаграждению, получаемому партнёрами в бельгийском партнёрстве от их личной деятельности.»

Пункт 6 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 7: Добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

КАСАТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АРТИСТОВ И СПОРТСМЕНОВ

Пункт 1

1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, которые являются резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляются их личные виды деятельности в качестве таковых, независимо от того, носят ли эти виды деятельности предпринимательский характер или характер работы по найму. Это положение является исключением из правил статьи 7 (над которыми оно преобладает в силу пункта 4 указанной статьи) и из правила пункта 2 статьи 15 соответственно. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и спортсменов, выступающих за рубежом. Кроме того, слишком строгие положения в определённых случаях могли бы препятствовать культурным обменам. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по взаимному соглашению ограничить применение пункта 1 предпринимательской деятельностью. Для

достижения этого было бы достаточно заменить слова «независимо от положений статьи 15» словами «с учётом положений статьи 15» в пунктах 1 и 2. В таком случае артисты и спортсмены, выступающие в рамках работы по найму, автоматически подпадали бы под статью 15 и таким образом имели бы право на освобождения, С (17) предусмотренные в пункте 2 указанной статьи. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3. Пункт 1 относится к артистам и спортсменам. Невозможно дать точное определение термина «артист», однако пункт 1 содержит примеры лиц, которые рассматривались бы в качестве таковых. Эти примеры не следует считать исчерпывающими. С одной стороны, термин «артист» явно включает театрального исполнителя, киноактёра или актёра (включая, например, бывшего спортсмена) в телевизионной рекламе. Статья может также применяться к доходу, полученному от деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если присутствует элемент развлекательности. С другой стороны, она не распространяется на приглашённого докладчика конференции (например, бывшего политика, который получает гонорар за выступление с речью), на модель, выступающую в качестве таковой (например, модель, представляющую одежду во время показа мод или фотосессии), а не в качестве артиста, а также на административный или вспомогательный персонал (например, операторов съёмки фильма, продюсеров, кинорежиссёров, хореографов, технический персонал, дорожную бригаду поп-группы и т.д.). Между этими категориями существует «серая зона», в которой необходимо оценить общий баланс деятельности соответствующего лица. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

4. Физическое лицо может одновременно режиссировать представление и играть в нём, либо режиссировать и продюсировать телевизионную программу или фильм и исполнять в них роль. В таких случаях необходимо рассмотреть, что фактически делает это лицо в Государстве, где происходит выступление. Если его деятельность в этом Государстве носит преимущественно исполнительский характер, Статья будет применяться ко всему возникающему доходу, который он получает в этом Государстве. Если же, однако, исполнительский элемент составляет незначительную часть того, что он делает в этом Государстве, весь доход будет выходить за рамки Статьи. В иных случаях должно потребоваться пропорциональное распределение. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

5. Хотя точное определение термина «спортсмены» не даётся, он не ограничивается участниками традиционных легкоатлетических соревнований (например, бегунами, прыгунами, пловцами). Он также охватывает, например, гольфистов, жокеев, футболистов, игроков в крикет и теннисистов, а также автогонщиков. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

6. Статья также применяется к доходу от иных видов деятельности, которые обычно рассматриваются как имеющие развлекательный характер, таких как доход, получаемый от турниров по бильярду и снукеру, шахматам и бриджу. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

7. Доход, получаемый импресарио и т.п. за организацию выступления артиста или спортсмена, находится вне сферы применения Статьи, однако любой доход, С (17) который они получают от имени артиста или спортсмена, разумеется, охватывается ею. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8. Пункт 1 применяется к доходу, получаемому прямо и косвенно от выступления индивидуального артиста или спортсмена. В некоторых случаях доход не выплачивается физическому лицу либо его импресарио или агенту непосредственно в связи с конкретным выступлением. Например, член оркестра может получать заработную плату, а не плату за каждое отдельное выступление: Договаривающееся государство, в котором происходит выступление, вправе согласно пункту 1 облагать налогом ту долю заработной платы музыканта, которая соответствует такому выступлению. Аналогичным образом, когда артист или спортсмен нанят, например, компанией одного лица, Государство, где происходит выступление, может облагать налогом соответствующую долю любого вознаграждения, выплачиваемого этому физическому лицу. Кроме того, когда внутреннее законодательство Государства предусматривает «сквозное» рассмотрение таких структур и трактует доход как начисляющийся непосредственно физическому

лицу, пункт 1 позволяет этому Государству облагать налогом доход, полученный от выступлений на его территории и начисляющийся в структуре в пользу

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

физического лица, даже если доход фактически не выплачивается в качестве вознаграждения этому физическому лицу. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8.1 Пункт применяется независимо от того, кто выплачивает доход. Например, он охватывает призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой, которые команда или физическое лицо могут получить в связи с конкретным спортивным мероприятием. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9. Помимо гонораров за свои фактические выступления, артисты и спортсмены часто получают доход в виде роялти либо спонсорских или рекламных сборов. В общем случае другие Статьи применялись бы всякий раз, когда отсутствует тесная связь между доходом и осуществлением деятельности в соответствующей стране. Такая тесная связь, как правило, будет признаваться существующей, когда нельзя разумно считать, что доход был бы получен в отсутствие осуществления этой деятельности. Эта связь может относиться к моменту события, порождающего доход (например, платёж, полученный профессиональным гольфистом за интервью, данное во время турнира, в котором она участвует), либо к характеру встречного предоставления за выплату дохода (например, платёж, произведённый звезде тенниса за использование его изображения на плакатах, рекламирующих турнир, в котором он будет участвовать). Роялти за права интеллектуальной собственности обычно охватываются статьёй 12, а не статьёй 17 (см. пункт 18 Комментария к статье 12), но С (17) в целом рекламные и спонсорские сборы будут выходить за рамки статьи 12. Статья 17 будет применяться к рекламному или спонсорскому доходу и т.п., который имеет тесную связь с выступлением в данном Государстве (например, платежи, производимые теннисисту за ношение логотипа, товарного знака или фирменного наименования спонсора на его теннисной рубашке во время матча). Такая тесная связь может быть очевидна из договорных договорённостей, которые относятся к участию в названных мероприятиях или в ряде неопределённых мероприятий; в последнем случае Договаривающееся государство, в котором происходит одно или несколько из этих мероприятий, может облагать налогом долю соответствующего рекламного или спонсорского дохода (как оно поступило бы, например, в случае вознаграждения, охватывающего ряд неопределённых выступлений; см. пункты 9.2 и 9.3). Аналогичный доход, который не мог быть отнесён к таким выступлениям, подпадал бы под стандартные правила статьи 7 или статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки статьи 17 и подпадают под действие статьи 7 или 15, в зависимости от случая. Различные платежи могут производиться в отношении мерчандайзинга; в то время как выплата артисту или спортсмену доли дохода от мерчандайзинга, тесно связанного с публичным выступлением, но не составляющего роялти, обычно подпадала бы под статью 17, платежи за мерчандайзинг, получаемые от продаж в стране, которые

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

не имеют тесной связи с выступлениями в этой стране и которые не составляют роялти, обычно охватывались бы статьёй 7 (или статьёй 15 в случае работника, получающего такой доход). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.1 Помимо приведённых выше примеров существует ряд случаев, когда может быть затруднительно определить, получен ли конкретный вид дохода лицом как артистом или спортсменом от его личной деятельности в качестве такового. Следующие принципы могут быть полезны для рассмотрения таких случаев:

— Ссылка на «артиста или спортсмена» включает любого, кто действует в качестве такового, даже в отношении одного единственного мероприятия. Таким образом, статья 17 может применяться к любителю, который выигрывает денежный спортивный приз, или к лицу, которое не является актёром, но получает гонорар за единоразовое появление в телевизионной рекламе или фильме.

— Как отмечено в предыдущих пунктах, деятельность артиста или спортсмена включает не только появление на развлекательном или спортивном мероприятии в данном Государстве, но также, например, рекламу или интервью в этом Государстве, которые имеют тесную связь с таким появлением.

— Простое освещение или комментирование развлекательного или спортивного мероприятия, в котором репортёр сам не участвует, не является деятельностью С (17) артиста или спортсмена, действующего в качестве такового. Таким образом, например, гонорар, который бывший или травмированный спортсмен получал бы за комментарии во время трансляции спортивного мероприятия, в котором это лицо не участвует, не охватывался бы статьёй 17.

— Подготовка, такая как репетиции и тренировки, является частью обычной деятельности артистов и спортсменов. Если артист или спортсмен получает вознаграждение за время, затраченное на репетиции, тренировки или аналогичную подготовку в Государстве (что было бы довольно обычным для нанятых артистов и спортсменов, но могло бы также иметь место для самостоятельно занятого лица, такого как оперный певец, чей контракт требовал бы участия в определённом числе репетиций), соответствующее вознаграждение, а также вознаграждение за время, затраченное на поездки в этом Государстве для целей выступлений, репетиций и тренировок (или аналогичной подготовки), охватывались бы Статьёй. Это применялось бы независимо от того, связаны ли такие репетиции, тренировки или аналогичная подготовка с конкретными публичными выступлениями, происходящими в этом Государстве (например, охватывалось бы вознаграждение, которое выплачивалось бы в связи с участием в предсезонном тренировочном сборе). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

9.2 Артисты и спортсмены часто осуществляют свою деятельность в различных Государствах, что делает необходимым определить, какая часть их дохода получена от деятельности, осуществляемой в каждом Государстве. Хотя такое определение должно основываться на фактах и обстоятельствах каждого случая, следующие общие принципы будут иметь значение для этой цели:

— Элемент дохода, который тесно связан с конкретной деятельностью, осуществляемой артистом или спортсменом в Государстве (например, приз, выплаченный победителю спортивного соревнования, проходящего в этом Государстве; суточные, выплачиваемые в связи с участием в турнире или тренировочном этапе, проходящем в этом Государстве; платёж, произведённый музыканту за концерт, данный в Государстве), будет считаться полученным от деятельности, осуществляемой в этом Государстве.

— Как указано в пункте 1 Комментария к статье 15, работа по найму осуществляется там, где работник физически присутствует при выполнении деятельности, за которую выплачивается вознаграждение за работу по найму. Когда вознаграждение, получаемое артистом или спортсменом, нанятым командой, труппой или оркестром, охватывает различные виды деятельности, подлежащие осуществлению в течение периода времени (например, годовая заработная плата, охватывающая различные виды деятельности, такие как тренировки или репетиции; поездки с командой, труппой или оркестром; участие в матче или публичном выступлении и т.д.), поэтому будет уместно — при отсутствии каких-либо указаний на то, что вознаграждение или его часть должны распределяться иным образом, — распределять эту заработную плату или вознаграждение на основе рабочих дней С (17) проведённых в каждом Государстве, в котором артист или спортсмен был обязан согласно своему трудовому договору осуществлять эти виды деятельности. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.3 Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

— Пример 1: Самостоятельно занятому певцу выплачивается фиксированная сумма за ряд концертов, которые должны быть даны в различных государствах, плюс 5 процентов от продажи билетов на каждый концерт. В этом случае было бы уместно распределить фиксированную сумму на основе числа концертов, данных в каждом Государстве, но распределить платежи, основанные на продаже билетов, на основе того, где состоялись концерты, которые породили каждый такой платёж.

— Пример 2: Велогонщик нанят командой. Согласно его трудовому договору он обязан путешествовать с командой, появляться на некоторых публичных пресс-конференциях, организованных командой, и участвовать в тренировочной деятельности и гонках, которые проходят в различных странах. Ему выплачивается фиксированная годовая заработная плата плюс бонусы, основанные на его результатах в конкретных гонках. В этом случае было бы разумно распределить заработную плату на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

числа рабочих дней, в течение которых он присутствует в каждом Государстве, где осуществляются связанные с его работой по найму виды деятельности (например, поездки, тренировки, гонки, публичные появления), и распределить бонусы по месту проведения соответствующих гонок. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.4 Платежи за одновременную трансляцию выступления артиста или спортсмена, производимые непосредственно исполнителю или в его пользу (например, платёж, произведённый компании-звезде исполнителя), подпадают под сферу применения статьи 17 (см. пункт 18 Комментария к статье 12, который также касается платежей за последующие продажи или публичное воспроизведение записей выступления). Если же, однако, платёж производится третьей стороне (например, владельцу прав на трансляцию) и этот платёж не идёт на пользу исполнителю, платёж не связан с личной деятельностью исполнителя и поэтому не составляет доход, полученный лицом как артистом или спортсменом от его личной деятельности в качестве такового. Например, когда организатор футбольного турнира обладает всеми правами интеллектуальной собственности на мероприятие и как таковой получает платежи за права на трансляцию, связанные с мероприятием, статья 17 не применяется к этим платежам; аналогичным образом статья 17 не будет применяться к любой доле этих платежей, которая будет распределена между участвующими командами и не будет перераспределена игрокам и которая иным образом не выплачивается в пользу игроков. Будут ли такие платежи составлять роялти, охватываемые статьёй 12, C (17) будет зависеть, среди прочего, от правовой природы таких прав на трансляцию, в частности согласно применимому авторскому праву. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.5 Артисты и спортсмены часто получают прямо или косвенно (например, посредством платежа, произведённого компании-звезде артиста или спортсмена) существенную часть своего дохода в форме платежей за использование или право использования их «прав на изображение», например использование их имени, подписи или личного изображения. Когда такое использование прав на изображение артиста или спортсмена не имеет тесной связи с выступлением артиста или спортсмена в данном Государстве, соответствующие платежи, как правило, не охватывались бы статьёй 17 (см. пункт 9 выше). Существуют, однако, случаи, когда платежи, производимые артисту или спортсмену, который является резидентом Договаривающегося государства, или другому лицу за использование или право использования прав на изображение этого артиста или спортсмена по существу составляют вознаграждение за деятельность артиста или спортсмена, которая охватывается статьёй 17 и которая осуществляется в другом Договаривающемся государстве. В таких случаях будут применимы положения пункта 1 или 2 в зависимости от обстоятельств. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

10. Статья ничего не говорит о том, как должен исчисляться рассматриваемый доход. Определение размера любых вычетов расходов относится к внутреннему законодательству Договаривающегося государства. Внутреннее законодательство в этой области различается, и некоторые положения предусматривают налогообложение у источника по низкой ставке, исходя из валовой суммы, выплаченной артистам и спортсменам. Такие правила могут также применяться к доходу, выплачиваемому группам или зарегистрированным в качестве юридических лиц командам, труппам и т.д. Некоторые Государства, однако, могут считать, что налогообложение валовой суммы может быть неуместным при определённых обстоятельствах, даже если применимая ставка низка. Эти Государства могут пожелать предоставить налогоплательщику возможность облагаться налогом на чистой основе. Это может быть сделано путём включения пункта, сформулированного примерно следующим образом: Если резидент Договаривающегося государства получает доход,

упомянутый в пункте 1 или 2, и такой доход облагается налогом в другом Договаривающемся государстве на валовой основе, это лицо может в течение [период, определяемый Договаривающимися государствами] в письменной форме обратиться к другому Государству с просьбой о том, чтобы доход облагался налогом на чистой основе в этом другом Государстве. Такая просьба должна быть удовлетворена этим другим Государством. При определении налогооблагаемого дохода такого резидента в другом Государстве в качестве вычетов разрешаются те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством другого Государства, понесены для целей деятельности, осуществляемой в другом Государстве, и доступны резиденту другого Государства, осуществляющему ту же или аналогичную деятельность при тех же или аналогичных условиях. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) C (17) 10.1 Некоторые Государства могут также считать неуместным применение Статьи 17 к нерезиденту — артисту или спортсмену, который в ином случае не подлежал бы налогообложению в Договаривающемся государстве (например, на основании положений Статьи 7 или 15) и который в течение данного налогового года получает лишь небольшие суммы дохода от деятельности, осуществляемой в этом Государстве. Государства, желающие исключить такие ситуации из сферы применения Статьи 17, могут сделать это, используя альтернативную редакцию пункта 1, сформулированную примерно следующим образом: Несмотря на положения Статьи 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста эстрады, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, либо в качестве спортсмена, от его личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве, за исключением случаев, когда валовая сумма такого дохода, полученного этим резидентом от этой деятельности, осуществляемой в течение налогового года другого Договаривающегося государства, не превышает сумму, эквивалентную [15 000 Специальных прав заимствования МВФ], выраженную в валюте этого другого Государства на начало этого налогового года, или любую иную сумму, согласованную компетентными органами до этого налогового года и в отношении него. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

10.2 Сумма, указанная в приведённом выше положении, носит чисто иллюстративный характер. Ссылка на «Специальные права заимствования МВФ» позволяет избежать ссылки на валюту одного из двух Договаривающихся государств и предназначена для установления суммы, которая остаётся относительно постоянной по стоимости независимо от колебаний валют в каждом Государстве (Специальные права заимствования МВФ (СДР) основаны на корзине валют, периодически пересматриваемой, и легко выражаются в большинстве свободно конвертируемых валют). Кроме того, для удобства администрирования предложенное положение предусматривает, что предел, применимый в Государстве для данного налогового года, представляет собой сумму, пересчитанную в валюту этого Государства на начало этого года. Предложенное положение также позволяет компетентным органам изменять сумму, когда они считают это целесообразным; вместо принятия статичной суммы, однако, некоторые Государства могут предпочесть принять объективный механизм, который допускал бы периодические изменения (это могло бы быть сделано, например, путём замены суммы формулой вроде «50 процентов среднего ВВП на душу населения для стран ОЭСР, как определяется ОЭСР»). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.3 Предложенное положение не препятствовало бы Договаривающимся государствам взимать налог в момент получения соответствующего дохода и возвращать его после окончания года, когда будет установлено, что минимальная сумма не была превышена. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) C (17) 10.4 Предложенное положение применяется только в отношении пункта 1 (применение правила в отношении иных лиц, охватываемых пунктом 2, могло бы стимулировать дробление контрактов между многими связанными структурами в целях многократного использования преимущества исключения). Кроме того, положение ограничивает лишь дополнительное право на налогообложение, признаваемое Статьёй 17, и не затрагивает права на налогообложение у источника, иным образом имеющиеся на основании Статей 7 и 15. Поэтому оно не препятствовало бы налогообложению в той мере, в какой артист имеет постоянное представительство в государстве источника или присутствует в этом Государстве более 183 дней

(либо нанят работодателем, который является резидентом этого Государства или имеет постоянное представительство в этом Государстве). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

11. Пункт 1 Статьи касается дохода, получаемого отдельными артистами и спортсменами от их личной деятельности. Пункт 2 касается ситуаций, когда доход от их деятельности начисляется другим лицам. Если доход артиста или спортсмена начисляется другому лицу, а государство источника не имеет предусмотренного законом права «сквозного» рассмотрения лица, получающего доход, для налогообложения его как дохода исполнителя,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

пункт 2 предусматривает, что часть дохода, которая не может быть обложена налогом в

руках исполнителя, может быть обложена налогом в руках лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, осуществляет предпринимательскую деятельность, налог может применяться страной источника даже если доход не относится к постоянному представительству там. Но так будет не всегда. Существует три основные ситуации такого рода:

a) Первая — управляющая компания, которая получает доход за появление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

b) Вторая — команда, труппа, оркестр и т.д., которые образованы как юридическое лицо. Доход за выступления может выплачиваться этому лицу. Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению по пункту 1 в Государстве, в котором они осуществляют свою деятельность в качестве артистов или спортсменов, в отношении любого вознаграждения (или дохода, начисляемого в их пользу), полученного от осуществления этой деятельности (см., однако, пункт 14.1 ниже). Элемент прибыли, начисляемый юридическому лицу от выступления, подлежал бы налогообложению по пункту 2.

c) Третья ситуация включает определённые схемы уклонения от налогообложения в случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например так называемой компании-звезде (star-company), таким образом, что доход облагается налогом в Государстве, где осуществляется деятельность, С (17) ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия, в отсутствие постоянного представительства. Некоторые страны «сквозным» образом рассматривают такие договорённости по своему внутреннему законодательству и считают доход полученным артистом или спортсменом; когда это так, пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут этого сделать. Когда выступление происходит в такой стране, пункт 2 позволяет ей облагать налогом прибыль, отвлечённую от дохода артиста или спортсмена в пользу предприятия. Может, однако, оказаться, что внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им применять такое положение. Такие Государства свободны согласовать иные решения или исключить пункт 2 из своих двусторонних конвенций. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.1 Применение пункта 2 не ограничивается ситуациями, когда как артист или спортсмен, так и другое лицо, которому начисляется доход, например компания-звезда, являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства. Пункт позволяет Государству, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, облагать налогом доход, полученный от этой деятельности и начисляемый другому лицу, независимо от иных положений Конвенции

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

которые могли бы в ином случае применяться. Таким образом, несмотря на положения Статьи 7, пункт позволяет этому Государству облагать налогом доход, полученный компанией-звездой — резидентом другого Договаривающегося государства, даже если артист или спортсмен не является

резидентом этого другого Государства. И наоборот, если доход артиста, являющегося резидентом одного из Договаривающихся государств, начисляется лицу, например компании-звезде, которое является резидентом третьего Государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, ничто не препятствует Договаривающемуся государству облагать это лицо налогом в соответствии со своим внутренним законодательством. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.2 Пункт 2, однако, не применяется к призовым деньгам, которые владелец лошади или команда, которой принадлежит гоночный автомобиль, получает по результатам участия лошади или автомобиля в гонке или в гонках, проходящих в течение определённого периода. В таком случае призовые деньги выплачиваются не в качестве возмещения за личную деятельность жокея или гонщика, а в качестве возмещения за деятельность, связанную с владением и подготовкой лошади либо с проектированием, постройкой, владением и обслуживанием автомобиля. Такие призовые деньги не получены от личной деятельности жокея или гонщика и не охватываются Статьёй 17. Вместе с тем очевидно, что если владелец или команда получает платёж в качестве возмещения за личную деятельность жокея или гонщика, этот доход может облагаться налогом в руках жокея или гонщика по пункту 1 (см. пункт 7 выше). C (17) (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.3 Вместе с тем в качестве общего правила следует отметить, что, независимо от Статьи 7, Конвенция не препятствовала бы применению общих правил противодействия уклонению от налогообложения внутреннего законодательства государства источника, которые позволяли бы этому Государству облагать налогом либо артиста/ спортсмена, либо компанию-звезду в случаях злоупотребления, как это признано в пунктах 76–79 Комментария к Статье 1. Кроме того, пункт 9 Статьи 29 будет препятствовать предоставлению льгот положений, подобных положениям Статей 7 и 15, в этих случаях злоупотребления. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11.4 Пункт 2 охватывает доход, который может считаться полученным в отношении личной деятельности артиста или спортсмена. Хотя это охватывает доход, получаемый предприятием, которому платят за осуществление такой деятельности (например спортивной командой или оркестром), это явно не охватывает доход всех предприятий, участвующих в организации развлекательных или спортивных мероприятий. Например, доход, полученный независимым организатором концерта от продажи билетов и размещения рекламного пространства, не охватывается пунктом 2. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

11.5 Хотя Статья не предусматривает, как должен исчисляться доход, охватываемый пунктами 1 и 2, и оставляя определение размера любых вычетов внутреннему законодательству Договаривающегося государства (см. пункт 10 выше), доход, полученный в отношении личной деятельности спортсмена или артиста, не должен облагаться налогом дважды путём применения этих двух пунктов. Это будет важным соображением в случаях, когда, например, пункт 2 позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом компанию-звезду артиста в отношении платежа, полученного этой компанией в связи с деятельностью, осуществлённой артистом в этом Государстве, а пункт 1 также позволяет этому Государству облагать налогом ту часть вознаграждения, выплаченного этой компанией артисту, которая может быть разумно отнесена к этой деятельности. В таком случае Договаривающееся государство может, в зависимости от своего внутреннего законодательства, либо облагать налогом только компанию или только артиста в отношении всего дохода, относящегося к этой деятельности, либо облагать налогом каждого из них в отношении части дохода, например облагая налогом доход, полученный компанией, но допуская вычет соответствующей части вознаграждения, выплаченного артисту, и облагая эту часть налогом в руках артиста. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Дополнительные соображения, относящиеся к пунктам 1 и 2

12. Когда в случаях, рассматриваемых в пунктах 1 и 2, метод освобождения для устранения двойного налогообложения используется государством резидентства C (17) лица, получающего доход, это Государство было бы лишено возможности облагать такой доход налогом даже если Государство, в котором осуществлялась деятельность, не могло воспользоваться своим правом на налогообложение. Поэтому подразумевается, что в таких случаях должен использоваться метод кредита (зачета). Тот же результат мог бы быть достигнут путём установления субсидиарного права на налогообложение для государства резидентства лица, получающего доход, если

Государство, в котором осуществляется деятельность, не может воспользоваться правом, предоставленным ему пунктами 1 и 2. Договаривающиеся государства свободны выбрать любой из этих методов для того, чтобы обеспечить, что доход не избежит налогообложения. (Перенумерован и изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

13. Статья 17 обычно применяется, когда артист или спортсмен нанят Правительством и получает доход от этого Правительства; см.

пункт 6 Комментария к Статье 19. Некоторые конвенции содержат

положения, исключающие артистов или спортсменов, нанятых в организациях, которые субсидируются из государственных средств, из сферы применения Статьи 17. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14. Некоторые страны могут считать целесообразным исключить из сферы действия Статьи мероприятия, поддерживаемые из государственных средств. Такие страны свободны

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

включить положение для достижения этой цели, но освобождения должны основываться на чётко определяемых и объективных критериях, чтобы гарантировать их предоставление только там, где это предусмотрено. Такое положение могло бы гласить следующее: Положения пунктов 1 и 2 не применяются к доходу, полученному от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве артистами или спортсменами, если визит в это Государство полностью или главным образом поддерживается из государственных средств одного или обоих Договаривающихся государств или их политических подразделений или местных органов власти. В таком случае доход облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, в котором артист или спортсмен является резидентом. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14.1 Кроме того, учитывая административные трудности, связанные с отнесением к конкретным видам деятельности, осуществляемой в Государстве, общего вознаграждения по найму отдельных членов иностранной команды, труппы или оркестра, и с налогообложением соответствующей части этого вознаграждения, некоторые Государства могут считать целесообразным не облагать такое вознаграждение налогом. Хотя Государство могло бы в одностороннем порядке решить освободить такое вознаграждение, такое одностороннее решение не было бы взаимным и породило бы проблему, описанную в пункте 12 выше, когда метод освобождения используется государством резидентства лица, получающего такой доход. Поэтому эти Государства могут считать целесообразным исключить такое вознаграждение из сферы действия С (17) Статьи. Хотя пункт 2 выше указывает, что одним из решений было бы изменить текст Статьи так, чтобы она не применялась в отношении дохода от работы по найму, некоторые Государства могут предпочесть более узкое исключение, охватывающее случаи, с которыми они часто сталкиваются на практике. Ниже приведён пример положения, применимого к членам спортивной команды, которое могло бы быть использовано для этой цели: Положения Статьи 17 не применяются к доходу, полученному резидентом Договаривающегося государства в отношении личной деятельности физического лица, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве в качестве спортсмена — члена команды первого упомянутого Государства, которая принимает участие в матче, организованном в другом Государстве лигой, к которой принадлежит эта команда. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

15. В отношении примеров, приведённых в пункте 3, Турция считает, что деятельность модели, выступающей в качестве таковой (например, модели, представляющей одежду во время показа мод или фотосессии), подпадает под сферу применения настоящей Статьи ввиду характера этой деятельности как выступления и появления. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

15.1 Франция считает, что утверждение в первом предложении пункта 13, которое расходится с формулировкой до пересмотра 1995 г., неверно, поскольку не соответствует действительности

априори характеризовать как предпринимательскую деятельность рассматриваемые публичные виды деятельности — и, в частности, культурные виды деятельности, — которые обычно не имеют целью получение прибыли. Кроме того, это утверждение не согласуется со вторым предложением того же пункта или с пунктом 14, который явно предусматривает право применять специальный режим освобождения к публичным видам деятельности, о которых идёт речь: если такой режим применялся бы в целом к предпринимательской деятельности, он был бы неоправданным, поскольку тогда противоречил бы фискальной нейтральности и налоговому равенству. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

15.2 Швейцария не разделяет точку зрения, изложенную в пункте 9 Комментария, согласно которой Статья 17 применяется к рекламному или спонсорскому доходу, имеющему тесную связь с выступлением в данном Государстве. Швейцария считает, что рекламный или спонсорский доход подпадает под стандартные правила Статьи 7 или Статьи 15, в зависимости от обстоятельств, даже если такой доход имеет тесную связь с выступлением в данном Государстве. Кроме того, Швейцария придерживается мнения, что доход от мерчандайзинга и доход в форме платежей за использование или право использования прав на изображение (пункт 9.5 Комментария) не охватываются Статьёй 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

15.3 Чили и Мексика считают, что необходимо уточнить, что в случае C (17) третьего примера в пункте 9.1 в отношении гонораров, полученных бывшим спортсменом, такие гонорары могут охватываться Статьёй 17, даже если бывший спортсмен не участвует в спортивном мероприятии, когда эти гонорары выплачиваются за развлекательную деятельность и бывший спортсмен выступает в качестве артиста. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

16. Канада, Швейцария и Соединённые Штаты придерживаются мнения, что

пункт 2 Статьи должен применяться только к случаям, упомянутым в

подпункте 11 c) выше, и эти страны оставляют за собой право предложить поправку с этой целью. (Изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

17. Германия оставляет за собой право включить положение, согласно которому доход, полученный лицом за передачу прав на прямую трансляцию или иную коммерческую эксплуатацию личной деятельности артистов или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

спортсменов, может облагаться налогом в Государстве, в котором артист или спортсмен осуществляет личную деятельность. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

18. Согласно доктрине и договорной практике Франции, доход, который спортсмен или артист получает от использования своего изображения, неотделим от профессиональной деятельности этого лица и поэтому должен облагаться налогом в Государстве, в котором возникает такой доход. Франция поэтому оставляет за собой право включать в свои двусторонние конвенции дополнительный пункт, допускающий налогообложение у источника дохода от деятельности, неотделимой от профессиональной известности. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

19. (Удалён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

20. Соединенные Штаты Америки оставляют за собой право ограничивать пункт 1 ситуациями, когда артист или спортсмен получает указанную сумму. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён 15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» C (17) («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АРТИСТОВ И СПОРТСМЕНОВ» Заголовок Статьи 17 был ранее изменён 23 июля 1992 г., когда отчёт под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention») был принят Советом ОЭСР 23

июля 1992 г. на основе предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. заголовок гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АРТИСТОВ И АТЛЕТОВ» Пункт 1: Изменён 15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, которые являются резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляется их личная деятельность, независимо от того, является ли эта деятельность предпринимательской или связанной с занятостью. Это положение является исключением соответственно из правил Статьи 7 и пункта 2 Статьи 15.» Пункт 1 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, которые являются резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляется их личная деятельность, независимо от того, является ли эта деятельность независимой или зависимой по своему характеру. Это положение является исключением соответственно из правил Статьи 14 и пункта 2 Статьи 15.» Пункт 1 был ранее изменён, и заголовок, предшествующий пункту 1, был добавлен 23 июля 1992 г. Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и атлеты, которые являются резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляется их личная деятельность, независимо от того, является ли эта деятельность независимой или зависимой по своему характеру. Это положение является исключением соответственно из правил Статьи 14 и пункта 2 Статьи 15.» Пункт 1 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Положения Статьи 17 относятся к артистам публичных выступлений и атлетам и предусматривают, что они могут облагаться налогом в Государстве, в котором осуществляется их деятельность, независимо от того, является ли эта деятельность независимой или зависимой по своему характеру. Это положение является исключением, в первом случае, из правила, изложенного в Статье 14, во втором случае, из правила, изложенного в пункте 2 Статьи 15.» C (17) Пункт 2: Изменён 15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и спортсменов, выступающих за границей. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурному обмену. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по общему согласию ограничить применение пункта 1 предпринимательской деятельностью. Для этого было бы достаточно изменить текст Статьи таким образом, чтобы исключение делалось только из положений Статьи 7. В таком случае артисты и

спортсмены, выступающие в рамках занятости, автоматически подпадали бы под действие Статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные в пункте 2 этой Статьи.» Пункт 2 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года» («The 2000 Update to the Model Tax Convention»), принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и спортсменов, выступающих за границей. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурному обмену. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по общему согласию ограничить применение пункта 1 независимой деятельностью. Для этого было бы достаточно изменить текст Статьи таким образом, чтобы исключение делалось только из положений Статьи 14. В таком случае артисты и спортсмены, выступающие за заработную плату или вознаграждение, автоматически подпадали бы под действие Статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные в пункте 2 этой Статьи.» Пункт 2 был ранее изменён 23 июля 1992 г. Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и атлетов, выступающих за границей. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурному обмену. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по общему согласию ограничить применение пункта 1 независимой деятельностью путём добавления его положений к положениям Статьи 14. В таком случае артисты и атлеты, выступающие за заработную плату или вознаграждение, автоматически подпадали бы под действие Статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные в пункте 2 этой Статьи.» Пункт 2 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов публичных выступлений и атлетов, выступающих за границей. Однако некоторые Конвенции предусматривают определённые исключения, такие как те, что содержатся в C (17) пункте 2 Статьи 15. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурному обмену. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по общему согласию ограничить применение Статьи 17 независимой деятельностью путём добавления её положений к положениям Статьи 14, касающимся профессиональных услуг и других независимых видов деятельности аналогичного характера. В таком случае артисты публичных выступлений и атлеты, выступающие за заработную плату или вознаграждение, автоматически подпадали бы под действие Статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные в пункте 2 этой Статьи.» Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Пункт 1 относится к артистам и спортсменам. Невозможно дать точное определение термина «артист», но пункт 1 включает примеры лиц, которые будут рассматриваться как таковые. Эти примеры не должны считаться исчерпывающими. С одной стороны, термин «артист» явно включает эстрадного исполнителя, киноактера, актера (включая, например, бывшего спортсмена) в телевизионной рекламе. Статья также может применяться к доходам, полученным от деятельности, которая носит политический, социальный, религиозный или благотворительный характер, если присутствует развлекательный характер. С другой стороны, она не распространяется на приглашённого докладчика на

конференции или на административный или вспомогательный персонал (например, операторов для фильма, продюсеров, режиссеров, хореографов, технический персонал, дорожный персонал для поп-группы и т.д.). Между ними существует «серая зона», где необходимо рассмотреть общий баланс деятельности соответствующего лица.» Пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 13), и был добавлен новый пункт 3 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пунктов 68 и 72 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 4: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и включён в новый пункт 11 (см. историю пункта 11), и был добавлен новый пункт 4 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пункта 69 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 5: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены слова «sportsmen» на «sportspersons» Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Хотя точного определения термина «спортсмены» не даётся, он не ограничивается участниками традиционных легкоатлетических соревнований (например, бегунами, прыгунами, пловцами). Он также охватывает, например, игроков в гольф, жокеев, футболистов, игроков в крикет и теннисистов, а также автогонщиков.» Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 12), и был добавлен новый пункт 5 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пункта 70 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической C (17) и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 6: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16), был добавлен новый пункт 6, и заголовок, предшествующий пункту 6, был перемещён непосредственно перед пунктом 15 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пункта 71 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 7: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены слов «artiste or sportsman» на «entertainer or sportsperson» Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Доход, получаемый импресарио и т.д. за организацию выступления артиста или спортсмена, выходит за рамки действия настоящей Статьи, но любой доход, который они получают от имени артиста или спортсмена, конечно, охватывается ею.» Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и разделён на новые пункты 17 и 19 (см. историю пунктов 17 и 19), и был добавлен новый пункт 7 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пунктов 73 и 74 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён непосредственно перед пунктом 16. Пункт 8: Изменён

15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Пункт 1 применяется к доходу, получаемому прямо и косвенно физическим лицом — артистом или спортсменом. В некоторых случаях доход не будет выплачиваться напрямую физическому лицу или его импресарио или агенту. Например, члену оркестра может выплачиваться заработная плата вместо получения платы за каждое отдельное выступление: Договаривающееся государство, где имеет место выступление, в соответствии с пунктом 1 имеет право облагать налогом ту часть заработной платы музыканта, которая соответствует такому выступлению. Аналогично, если артист или спортсмен нанят, например, компанией с одним лицом, Государство, где имеет место выступление, может облагать налогом соответствующую часть любого вознаграждения, выплачиваемого физическому лицу. Кроме того, если его внутреннее законодательство «просматривает» такие структуры и рассматривает доход как напрямую начисляемый физическому лицу, пункт 1 позволяет этому Государству облагать налогом доход, полученный от выступлений на его территории и накапливающийся в структуре в пользу физического лица, даже если доход фактически не выплачивается физическому лицу в качестве вознаграждения.» Пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18), и был добавлен новый пункт 8 Отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» («The Revision of the Model Convention»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. на основе пункта 76 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение доходов, полученных от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» («The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities») (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.).

C (17) Пункт 8.1: Добавлен 15 июля 2014 г. Отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» («The 2014 Update to the Model Tax Convention»), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы, связанные со Статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» («Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention») (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.).

Параграф 9: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. параграф 9 гласил следующее: «9. Помимо гонораров за свои фактические выступления, артисты и спортсмены часто получают доход в виде роялти или спонсорских или рекламных сборов. В общем случае, другие Статьи применялись бы всегда, когда не было прямой связи между доходом и публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране. Роялти за права интеллектуальной собственности обычно подпадают под действие Статьи 12, а не Статьи 17 (см. пункт 18 Комментария к Статье 12), но в целом рекламные и спонсорские сборы будут выходить за рамки Статьи 12. Статья 17 будет применяться к рекламным или спонсорским доходам и т.п., которые прямо или косвенно связаны с выступлениями или появлениями в данном Государстве. Аналогичный доход, который не мог быть отнесён к таким выступлениям или появлениям, подпадал бы под стандартные правила Статьи 7 или Статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки Статьи 17 и подпадают под действие Статей 7 или 15, в зависимости от случая.» Параграф 9 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления ссылок на «Статью 14» отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основании Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. параграф 9 гласил следующее: «9. Помимо гонораров за свои фактические выступления, артисты и спортсмены часто получают доход в виде роялти или спонсорских или рекламных сборов. В общем случае, другие Статьи применялись бы всегда, когда не было прямой связи между доходом и публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране. Роялти за права интеллектуальной собственности обычно подпадают под действие Статьи 12, а не Статьи 17 (см.

пункт 18 Комментария к Статье 12), но в целом рекламные и спонсорские сборы будут выходить за рамки Статьи 12. Статья 17 будет применяться к рекламным или спонсорским доходам и т.п., которые прямо или косвенно связаны с выступлениями или появлениями в данном Государстве. Аналогичный доход, который не мог быть отнесён к таким выступлениям или появлениям, подпадал бы под стандартные правила Статьи 14 или Статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки Статьи 17 и подпадают под действие Статей 7, 14 или 15, в зависимости от случая.» Параграф 9 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован как параграф 20 (см. историю параграфа 20), а новый параграф 9 был добавлен отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основании параграфов с 78 по 84 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, полученного от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» (принятым Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Параграф 9.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 9.2: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании С (17) другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 9.3: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 9.4: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 9.5: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 10: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены слов «артисты и спортсмены» словами «деятели искусства и спортсмены» отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. параграф 10 гласил следующее: «10. Статья ничего не говорит о том, как должен рассчитываться рассматриваемый доход. Внутреннее законодательство Договаривающегося государства должно определять размер любых вычетов расходов. Внутреннее законодательство в этой области различается, и некоторые положения предусматривают налогообложение у источника, по низкой ставке, основанной на валовой сумме, выплаченной артистам и спортсменам. Такие правила могут также применяться к доходам, выплачиваемым группам или зарегистрированным командам, труппам и т.д. Однако некоторые Государства могут считать, что налогообложение валовой суммы может быть неуместным в некоторых обстоятельствах, даже если применимая ставка низка. Эти Государства могут захотеть предоставить налогоплательщику возможность облагаться налогом на чистой основе. Это может быть сделано путём включения пункта, сформулированного следующим образом: Если резидент Договаривающегося государства получает доход, упомянутый в пункте 1 или 2, и такой доход облагается налогом в другом Договаривающемся государстве на валовой основе, это лицо может в течение [период, определяемый Договаривающимися государствами] запросить другое Государство в письменной форме о налогообложении дохода на чистой основе в этом другом Государстве. Такой запрос должен быть удовлетворён этим другим Государством. При определении налогооблагаемого дохода такого резидента в другом Государстве, в качестве вычетов разрешаются те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством другого Государства, понесённые для целей деятельности, осуществляемой в другом Государстве, и которые доступны резиденту другого Государства, осуществляющему такую же или аналогичную деятельность в таких же или аналогичных условиях.» Параграф 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. отчётом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. параграф 10 гласил следующее: «10. Статья ничего не говорит о том, как должен рассчитываться рассматриваемый доход. Внутреннее законодательство Договаривающегося государства должно определять размер любых вычетов расходов. Внутреннее законодательство в этой области различается, и некоторые положения предусматривают налогообложение у источника, по низкой ставке, основанной на валовой сумме, выплаченной артистам и спортсменам. Такие правила могут также применяться к доходам, выплачиваемым группам или зарегистрированным командам, труппам и т.д.» Параграф 10 был добавлен 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной С (17) конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основании параграфа 94 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, полученного от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» (принятым Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Параграф 10.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 10.2: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 10.3: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 10.4: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). Параграф 11: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основании другого отчёта под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. параграф 11 гласил следующее: «11. Пункт 1 Статьи касается дохода, получаемого отдельными артистами и спортсменами от их личной деятельности. Пункт 2 касается ситуаций, когда доход от их деятельности поступает другим лицам. Если доход деятеля искусства или спортсмена поступает другому лицу, и Государство источника не имеет законного права «сквозного» рассмотрения лица, получающего доход, для налогообложения его как дохода исполнителя, пункт 2 предусматривает, что часть дохода, которая не может быть обложена налогом в руках исполнителя, может быть обложена налогом в руках лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, осуществляет предпринимательскую деятельность, налог может применяться Государством источника, даже если доход не относится к постоянному представительству (ПП) в этом Государстве. Но так будет не всегда. Существует три основные ситуации такого рода: а) Первая – это управляющая компания, которая получает доход за выступление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом). б) Вторая – это команда, труппа, оркестр и т.д., которые являются юридическим лицом. Доход за выступления может выплачиваться юридическому лицу. Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 1, в Государстве, в котором проводится выступление, в отношении любого вознаграждения (или дохода, поступающего в их пользу) в качестве эквивалента выступления; однако, если членам выплачивается фиксированное периодическое вознаграждение и было бы трудно распределить часть этого дохода на конкретные выступления, государства-члены могут принять решение, в одностороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, поступающий от выступления юридическому лицу, будет подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 2. в) Третья ситуация включает определённые схемы уклонения от уплаты налогов в случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой «артистической компании», таким образом, что доход не облагается налогом в Государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия, в отсутствие постоянного

представительства (ПП). Некоторые страны «сквозным» образом рассматривают такие договорённости в соответствии со своим внутренним законодательством и считают, что доход получен артистом или спортсменом; в таком случае пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут этого сделать. Когда выступление происходит в такой стране, пункт 2 позволяет ей облагать налогом прибыль, отвлечённую от дохода артиста или спортсмена в пользу предприятия. Однако может случиться так, что внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им применять такое положение. Такие Государства свободны согласовывать другие решения или исключать пункт 2 из своих двусторонних конвенций.» C (17) Параграф 11 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «является предприятием» на «осуществляет предпринимательскую деятельность» в четвёртом предложении и удаления пятого предложения, которое гласило: «Если лицо, получающее доход, является физическим лицом, доход может быть обложен налогом даже в отсутствие постоянной базы», отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основании Приложения к другому отчёту под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. вводная часть параграфа 11 гласила следующее: «11. Пункт 1 Статьи касается дохода, получаемого отдельными артистами и спортсменами от их личной деятельности. Пункт 2 касается ситуаций, когда доход от их деятельности поступает другим лицам. Если доход деятеля искусства или спортсмена поступает другому лицу, и Государство источника не имеет законного права «сквозного» рассмотрения лица, получающего доход, для налогообложения его как дохода исполнителя, пункт 2 предусматривает, что часть дохода, которая не может быть обложена налогом в руках исполнителя, может быть обложена налогом в руках лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, является предприятием, налог может применяться Государством источника, даже если доход не относится к постоянному представительству (ПП) в этом Государстве. Если лицо, получающее доход, является физическим лицом, доход может быть обложен налогом даже в отсутствие постоянной базы. Но так будет не всегда. Существует три основные ситуации такого рода:» Подпункт b) параграфа 11 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. подпункт b) гласил следующее: «б) Вторая – это команда, труппа, оркестр и т.д., которые являются юридическим лицом. Доход за выступления может выплачиваться юридическому лицу. Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 1, в Государстве, в котором проводится выступление, в отношении любого вознаграждения (или дохода, поступающего в их пользу) в качестве эквивалента выступления. Элемент прибыли, поступающий от выступления юридическому лицу, будет подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 2.» Параграф 11 в его редакции после 23 июля 1992 г. частично соответствовал параграфу 4 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. параграф 4 был включён в новый параграф 11, и предыдущий заголовок был добавлен отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основании параграфов 85, 86, 89 и 91 предыдущего отчёта под названием «Налогообложение дохода, полученного от развлекательной, артистической и спортивной деятельности» (принятым C (17) Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. параграф 4 гласил следующее: «4. Целью пункта 2 является противодействие определённым схемам уклонения от уплаты налогов в случаях, когда вознаграждение за выступление деятеля искусства или спортсмена выплачивается не самому деятелю искусства или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой»

«...компания-артист, таким образом, что доход облагается налогом в Государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия в отсутствие постоянного представительства (ПП). Пункт 2 позволяет Государству, в котором дается выступление, облагать налогом прибыль, отводимую от дохода артиста или спортсмена к предприятию, если, например, артист или спортсмен имеет контроль или права на такой отводимый доход, или получил, или получит какую-либо выгоду прямо или косвенно от этого дохода. Однако может быть так, что внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им применять такое положение. Такие Государства могут свободно договариваться об альтернативных решениях или исключать пункт 2 из своей двусторонней конвенции».

Пункт 4 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 11.1: Изменён 15 июля 2014 г. путем замены слова «sportsman» на «sportsperson» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 11.1 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

«11.1 Применение пункта 2 не ограничивается ситуациями, когда как артист или спортсмен, так и другое лицо, которому начисляется доход, например, компания-звезда, являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства. Этот пункт позволяет Государству, в котором осуществляются деятельность артиста или спортсмена, облагать налогом доход, полученный от этой деятельности и начисляемый другому лицу, независимо от других положений Конвенции, которые могли бы быть применимы в ином случае. Таким образом, несмотря на положения статьи 7, этот пункт позволяет такому Государству облагать налогом доход, полученный компанией-звездой, резидентом другого Договаривающегося государства, даже если артист или спортсмен не является резидентом этого другого Государства. И наоборот, если доход артиста, являющегося резидентом одного из Договаривающихся государств, начисляется лицу, например, компании-звезде, которое является резидентом третьего Государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, ничто не помешает Договаривающемуся государству облагать налогом это лицо в соответствии со своим внутренним законодательством». Пункт 11.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. Пункт 11.2: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 11.2 был изменён и перенумерован как пункт 11.3 (см. историю пункта 11.3) и был добавлен новый пункт 11.2, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). Пункт 11.3: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 11.3 имел следующую редакцию: C (17) «11.3 Однако, как правило, следует отметить, что, независимо от статьи 7, Конвенция не будет препятствовать применению общих правил внутреннего законодательства государства источника, направленных на предотвращение уклонения от налогообложения, которые позволят этому Государству облагать налогом либо артиста/спортсмена, либо компанию-звезду в случаях злоупотребления, как это признано в пунктах 22 и 22.1 Комментария к статье 1». Пункт 11.3 в редакции после 15 июля 2014 г. соответствовал пункту 11.2. В эту дату пункт 11.2 был изменён и перенумерован как пункт 11.3 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 11.2 имел следующую редакцию: «11.2 Однако, как правило, следует отметить, что, независимо от статьи 7, Конвенция не будет препятствовать применению общих правил внутреннего законодательства государства источника, направленных на предотвращение уклонения от налогообложения, которые позволят этому Государству облагать налогом либо артиста/спортсмена, либо компанию-звезду в случаях злоупотребления, как это признано в пункте 24 Комментария к статье 1». Пункт 11.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. Пункт 11.4: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

Пункт 11.5: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). Пункт 12: Соответствует пункту 5 Модельной конвенции 1977 г. в редакции до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 12, а предшествующий ему заголовок был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Если в случаях, рассматриваемых в пункте 2, Государством резидентства лица, получающего доход, используется метод освобождения для устранения двойного налогообложения, это Государство не будет облагать налогом такой доход, даже если Государство, где осуществлялась деятельность, не сможет воспользоваться своим правом на налогообложение. Поэтому предполагается, что в таких случаях должен использоваться метод кредита (зачета). Тот же результат может быть достигнут путем установления субсидиарного права на налогообложение для Государства резидентства лица, получающего доход, если Государство, где осуществляется деятельность, не может воспользоваться правом, предоставленным ему пунктом 2. Договаривающиеся государства могут свободно выбирать любой из этих методов для обеспечения того, чтобы доход не избегал налогообложения».

Пункт 5 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 13: Изменён 15 июля 2014 г. путем замены слов «artiste or sportsman» на «entertainer or sportsperson» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 13 имел следующую редакцию: С (17) «13. Статья 17 обычно применяется, когда артист или спортсмен нанят Правительством и получает доход от этого Правительства; см. пункт 6 Комментария к статье 19. Некоторые конвенции содержат положения, исключающие артистов и спортсменов, работающих в организациях, субсидируемых из государственных средств, из сферы применения статьи 17». Пункт 13 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Положения Статьи не применяются, когда артист или спортсмен нанят Правительством и получает доход от этого Правительства. Такой доход должен рассматриваться в соответствии с положениями статьи 19. Некоторые конвенции содержат положения, исключающие артистов и спортсменов, работающих в организациях, субсидируемых из государственных средств, из сферы применения статьи 17». Пункт 13 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 3 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 13 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 3 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

«3. Положения Статьи не должны препятствовать Договаривающимся государствам в двустороннем порядке договариваться об особых положениях, касающихся таких артистов и спортсменов. Положения Статьи не применяются, когда артист или спортсмен нанят Правительством и получает доход от этого Правительства. Такой доход должен рассматриваться в соответствии с положениями статьи 19. Некоторые конвенции содержат положения, исключающие артистов и спортсменов, работающих в организациях, субсидируемых из государственных средств, из сферы применения статьи 17. Положения Статьи не должны препятствовать Договаривающимся государствам в двустороннем порядке договариваться об особых положениях, касающихся таких артистов и спортсменов».

Пункт 3 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 14: Изменён 15 июля 2014 г. путем замены слов «artistes or sportsmen» на «entertainers or sportspersons» и замены слов «artiste or sportsman» на «entertainer or sportsperson» в предложенном положении, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14 имел следующую редакцию: «14. Некоторые страны могут счесть целесообразным исключить из сферы действия Статьи мероприятия, поддерживаемые из государственных средств. Такие страны могут свободно включать положение для достижения этой цели, но освобождения должны основываться на четко определяемых и объективных критериях, чтобы гарантировать их предоставление только по назначению. Такое положение может гласить следующее: Положения пунктов 1 и 2 не применяются к доходу, полученному от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве артистами или спортсменами, если визит в это Государство полностью или в основном финансируется из государственных средств одного или обоих Договаривающихся государств или их политических подразделений или местных органов власти. В таком случае доход облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является артист или спортсмен». С (17) Пункт 14 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 98 предыдущего доклада под названием «Налогообложение дохода от развлекательной, художественной и спортивной деятельности» (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 14.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.). Пункт 15: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 15 был удалён и был добавлен новый пункт, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. Что касается пунктов 8 и 9, Германия, принимая во внимание пункт 18 Комментария к статье 12, придерживается мнения, что платежи, осуществляемые в качестве вознаграждения за права на прямую трансляцию события, являются доходом выступающих или появляющихся спортсменов или артистов в соответствии с пунктом 1 статьи 17. Этот доход может облагаться налогом в соответствии с пунктом 2 статьи 17 в случае платежей, произведенных любой другой третьей стороне в контексте экономической эксплуатации прав на прямую трансляцию». Пункт 15 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

Пункт 15 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 15 имел следующую редакцию: «15. В Германии налогообложение дохода, полученного компанией-резидентом третьей страны от деятельности, осуществляемой в Германии артистами, нанятыми этой компанией, должно учитывать правовые отношения между немецким организатором и этой компанией. Если с третьей страной нет соглашения об избежании двойного налогообложения, Германия может полностью облагать налогом такой доход в соответствии со своим внутренним законодательством. Налог у источника (withholding tax) взимается с валовых поступлений по ставке 15 процентов. То же самое относится к третьим странам, с которыми существует соглашение, содержащее положение, соответствующее пункту 2 Статьи». Пункт 15 был добавлен, а заголовок, предшествующий пункту 6 Модельной конвенции 1977 г., был перемещён непосредственно перед пунктом 15 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 93 предыдущего доклада под названием «Налогообложение дохода от развлекательной, художественной и спортивной деятельности» (принятого Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.). Пункт 15.1: Изменён 29 апреля 2000 г.

путем замены слов «industrial or commercial» на слово «business» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 15.1 имел следующую редакцию: C (17) «15.1 Франция считает, что утверждение в первом предложении пункта 13, которое расходится с формулировкой до пересмотра 1995 г., неверно, поскольку оно не соответствует действительности априори характеризовать как промышленные или коммерческие рассматриваемые публичные виды деятельности — и, в частности, культурные виды деятельности, — которые обычно не имеют целью получение прибыли. Кроме того, это утверждение не согласуется со вторым предложением того же пункта или с пунктом 14, который явно предусматривает право применять специальный режим освобождения к рассматриваемым публичным видам деятельности: если такой режим будет применяться в целом к промышленным или коммерческим видам деятельности, он будет неоправданным, поскольку тогда он будет противоречить фискальной нейтральности и налоговому равенству». Пункт 15.1 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 15.2: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 15.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 16: Изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 16 имел следующую редакцию: «16. Канада, Швейцария и Соединенные Штаты считают, что пункт 2 Статьи должен применяться только к случаям, упомянутым в подпункте 11 c) выше, и эти страны оставляют за собой право предлагать поправку с этой целью при ведении переговоров по конвенциям с другими странами-членами». Пункт 16 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 6. 23 июля 1992 г. пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 16, а заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён непосредственно перед пунктом 16.

пункт 16, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Канада и Соединенные Штаты придерживаются мнения, что пункт 2 данной Статьи применяется только к случаям, упомянутым в пункте 4 выше, и эти страны предложат поправку к этому эффекту при согласовании конвенций с другими странами-членами.»

Пункт 6 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 17: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 17 в редакции до 21 сентября 1995 г. был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 17 гласил следующее: «17. Греция оставляет за собой право применять положения Статьи 17 к доходу, выплачиваемому артистам и спортсменам, нанятым государством, его политическим подразделением или местным органом власти.» Пункт 17 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал оговорке Греции в пункте 7 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и включен в пункты 17 и 19 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Греция и Португалия оставляют за собой право применять положения Статьи 17, а не 19, к доходу правительственных артистов и спортсменов.» Пункт 7 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, когда Модельная C (17) Конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 18: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 18 в редакции до 21 сентября 1995 г. был удален докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 18 гласил следующее: «18. Япония оставляет за собой право применять положения настоящей Статьи к

доходу, полученному в связи с торговлей или предпринимательской деятельностью артистами или спортсменами, нанятыми Правительством.» Пункт 18 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 8 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 8 был изменен и перенумерован как пункт 18 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Япония оставляет за собой право применять положения настоящей Статьи к доходу, полученному в связи с торговлей или предпринимательской деятельностью артистами или спортсменами, которые наняты Правительством.»

Пункт 8 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17

Пункт 19: Удален 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Португалия оставляет за собой право применять положения Статьи 17, а не 19, к доходу правительственных артистов и спортсменов.» Пункт 19 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал оговорке Португалии в пункте 7 Модельной конвенции 1977 г. (см. также историю пункта 17). 23 июля 1992 г. пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и включен в пункты 17 и 19 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Греция и Португалия оставляют за собой право применять положения Статьи 17, а не 19, к доходу правительственных артистов и спортсменов.»

Пункт 7 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 20: Изменен 15 июля 2014 г. путем замены слова «sportsman» на «sportsperson» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14 гласил следующее: «20. Соединенные Штаты оставляют за собой право ограничивать пункт 1 ситуациями, когда артист или спортсмен получает определенную сумму.» Пункт 20 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 9 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 20 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 гласил следующее: C (17) «9. Соединенные Штаты оставляют за собой право ограничивать пункт 1 ситуациями, когда артист или спортсмен находится в другом Государстве в течение определенного периода или получает определенную сумму.»

Пункт 9 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПЕНСИЙ

1. В соответствии с настоящей Статьей, пенсии, выплачиваемые в отношении частной трудовой деятельности, облагаются налогом только в государстве резидентства получателя. Различные политические и административные соображения поддерживают принцип, согласно которому право налогообложения в отношении данного вида пенсии и другого аналогичного вознаграждения должно быть оставлено за государством резидентства. Например, государство резидентства получателя пенсии находится в лучшем положении, чем любое другое государство, для учета общей способности получателя уплачивать налоги, которая в основном зависит от

мирового дохода и личных обстоятельств, таких как семейные обязанности. Такое решение также позволяет избежать возложения на получателя данного вида пенсии административной нагрузки по соблюдению налоговых обязательств в государствах, отличных от его государства резидентства. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2. Однако некоторые Государства неохотно принимают принцип исключительного налогообложения пенсий в государстве резидентства и предлагают альтернативы Статье. Некоторые из этих альтернатив и связанные с ними вопросы обсуждаются в пунктах 12–21 ниже, которые касаются различных соображений, связанных с распределением прав налогообложения в отношении пенсионных выплат, и причин, обосновывающих Статью в ее текущей редакции. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Сфера действия Статьи C (18)

3. Виды выплат, охватываемые Статьей, включают не только пенсии, непосредственно выплачиваемые бывшим работникам, но также другим бенефициарам (например, пережившим супругам, партнерам или детям работников) и другие аналогичные выплаты, такие как аннуитеты, выплачиваемые в отношении прошлой трудовой деятельности. Статья также применяется к пенсиям в отношении услуг, оказанных Государству или его политическому подразделению или местному органу власти, которые не охватываются положениями пункта 2 Статьи 19. Однако Статья применяется только к выплатам, которые производятся в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность; таким образом, она не будет применяться, например, к аннуитету, приобретенному непосредственно получателем аннуитета за счет капитала, который не был сформирован из схемы пенсионного обеспечения по найму. Статья применяется независимо от налогового режима схемы, в соответствии с которой производятся соответствующие выплаты; таким образом, выплата, произведенная в рамках пенсионного плана, который не имеет права на налоговую льготу, тем не менее, может представлять собой «пенсию или другое аналогичное вознаграждение» (налоговое несоответствие, которое может возникнуть в такой ситуации, обсуждается ниже). Аналогично, Статья применяется независимо от того, производятся ли соответствующие выплаты из «признанного пенсионного фонда», как определено в подпункте i) пункта 1 Статьи 3. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Различные выплаты могут производиться работнику после прекращения трудовой деятельности. Будут ли такие выплаты подпадать под действие Статьи, определяется характером выплат с учетом фактов и обстоятельств, при которых они производятся, как поясняется в следующих двух пунктах (см. также пункты 2.3–2.16 Комментария к Статье 15, которые касаются применения Конвенции к ряду таких выплат). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5. В то время как слово «пенсия» в своем обычном значении охватывает только периодические выплаты, слова «другое аналогичное вознаграждение» достаточно широки, чтобы охватывать непериодические выплаты. Например, единовременная выплата взамен периодических пенсионных выплат, произведенная при прекращении или после прекращения трудовой деятельности, может подпадать под действие Статьи. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

6. Вопрос о том, следует ли считать конкретную выплату другим вознаграждением, аналогичным пенсии, или окончательным вознаграждением за выполненную работу, подпадающим под Статью 15, является вопросом факта. Например, если будет доказано, что встречным удовлетворением за выплату является конвертация пенсии или компенсация за уменьшенную пенсию, то выплата может быть охарактеризована как «другое аналогичное вознаграждение», подпадающее под действие Статьи. Это был бы случай, C (18) когда лицо имело право при выходе на пенсию выбирать между получением пенсии или единовременной суммы, рассчитанной либо по общей сумме взносов, либо по сумме пенсии, на которую это лицо в противном случае имело бы право в соответствии с действующими правилами пенсионной схемы. Источник выплаты является важным фактором; выплаты из пенсионной схемы обычно охватываются Статьей. Другие факторы, которые могут помочь в определении того, подпадает ли выплата или серия выплат под действие Статьи, включают: производится ли выплата при прекращении или после прекращения трудовой деятельности, послужившей основанием для выплаты, продолжает ли получатель работать, достиг ли получатель обычного пенсионного возраста в отношении данного конкретного вида занятости, статус других получателей, которые имеют право на тот же вид единовременной выплаты, и имеет ли получатель одновременно право на другие пенсионные пособия. Возмещение пенсионных взносов (например, после временной занятости) не является «другим аналогичным

вознаграждением» согласно Статье 18. В случаях возникновения трудностей при налогообложении таких выплат Договаривающиеся государства должны решать этот вопрос путем обращения к положениям Статьи 25. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

7. Поскольку Статья применяется только к пенсиям и другому аналогичному вознаграждению, которые выплачиваются в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность, она не охватывает другие пенсии, например, те, которые выплачиваются в отношении ранее оказанных независимых личных услуг. Однако некоторые Государства расширяют сферу действия Статьи, чтобы охватить все виды пенсий, включая государственные пенсии; Государства, желающие это сделать, могут на двусторонней основе договориться о включении положений с таким эффектом. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Трансграничные вопросы, связанные с пенсиями

8. Глобализация экономики и развитие международных коммуникаций и транспорта значительно увеличили международную мобильность физических лиц как по рабочим, так и по личным причинам. Это значительно повысило важность трансграничных вопросов, возникающих в результате взаимодействия различных пенсионных систем, существующих в различных Государствах и изначально разработанных на основе чисто внутригосударственных политических соображений. Поскольку эти вопросы часто затрагивают большое количество физических лиц, желательно решать их в налоговых конвенциях, чтобы устранить препятствия для международного передвижения лиц, и в частности работников. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

9. Многие такие вопросы связаны с несоответствиями, возникающими из-за различий в общей налоговой политике, которую Государства применяют в отношении пенсионных накоплений. C (18) Во многих Государствах предусмотрены налоговые стимулы для пенсионных взносов. Такие стимулы часто принимают форму отсрочки налогообложения, так что часть дохода физического лица, вносимая в пенсионную схему, а также доход, полученный в рамках схемы, или любые пенсионные права, которые накапливаются у физического лица, освобождаются от налогообложения. И наоборот, пенсионные выплаты из этих схем облагаются налогом при получении. Однако другие Государства рассматривают пенсионные взносы как другие формы сбережений и не освобождают от налогообложения ни эти взносы, ни доход от них; логично, что они, следовательно, не облагают налогом пенсионные выплаты. Между этими двумя подходами существует множество систем, где взносы, доход от них, накопление пенсионных прав или пенсионные выплаты облагаются налогом частично или полностью освобождены. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10. Другие вопросы возникают из-за существования очень разных механизмов предоставления пенсионных выплат. Эти механизмы часто классифицируются по следующим трем широким категориям:

— законодательные системы социального обеспечения;

— профессиональные пенсионные схемы;

— индивидуальные пенсионные схемы. Взаимодействие между этими тремя категориями механизмов представляет особые трудности. Эти трудности усугубляются тем фактом, что каждое Государство может иметь разные налоговые правила для механизмов, подпадающих под каждую из этих категорий, а также тем, что существуют значительные различия в степени, в которой Государства полагаются на каждую из этих категорий для обеспечения пенсионных выплат физическим лицам (например, некоторые Государства предоставляют пенсионные выплаты почти исключительно через свою систему социального обеспечения, в то время как другие полагаются в основном на профессиональные пенсионные схемы или индивидуальные пенсионные схемы). (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

11. Вопросы, возникающие из всех этих различий, должны быть всесторонне рассмотрены в ходе двусторонних переговоров, в частности, для предотвращения двойного налогообложения или неналогообложения, и, при необходимости, решены путем принятия конкретных положений. Следующие разделы рассматривают некоторые из этих трансграничных вопросов. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Распределение прав налогообложения в отношении пенсионных выплат

12. Как поясняется в пункте 9 выше, многие Государства приняли подход, согласно которому, с учетом различных ограничений, налогообложение полностью или частично отсрочивается на взносы в пенсионные схемы и доходы в них или на накопление пенсионных прав, но взимается при выплате пенсионных пособий. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY) C (18)

13. Некоторые из этих Государств считают, что поскольку вычет пенсионных взносов является отсрочкой налогообложения части дохода от трудовой деятельности, которая сберегается на пенсию, они должны иметь возможность взимать такой отсроченный налог, если физическое лицо перестало быть резидентом до выплаты всех или части пенсионных выплат. Эта точка зрения особенно распространена, когда выплаты производятся единовременной суммой или в течение короткого периода времени, поскольку это увеличивает риски двойного неналогообложения. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

14. Если другое Государство, резидентом которого затем становится это физическое лицо, приняло аналогичный подход и, следовательно, облагает налогом эти пенсионные выплаты при получении, то вопрос в первую очередь заключается в распределении прав налогообложения между двумя Государствами. Если же, однако, физическое лицо становится резидентом Государства, которое принимает иной подход, не облагая налогом пенсионные выплаты, то несоответствие в подходах, принятых двумя Государствами, приведет к ситуации, когда налогообложение соответствующего дохода никогда не будет производиться. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

15. По этим причинам некоторые Государства стремятся включить в свои налоговые конвенции альтернативные положения, разработанные для обеспечения либо исключительных, либо ограниченных прав налогообложения в государстве источника в отношении пенсий, выплачиваемых за прошлую трудовую деятельность. Ниже приведены примеры положений, которые некоторые члены приняли в результате этих политических и административных соображений; Государства могут на двусторонней основе договариваться о включении таких положений:

a) Положения, допускающие исключительное налогообложение пенсионных выплат в государстве источника В соответствии с таким положением Статья излагается следующим образом: С учетом положений пункта 2 Статьи 19, пенсии и другое аналогичное вознаграждение, возникающие в Договаривающемся государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося государства в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность, облагаются налогом только в первом упомянутом Государстве.

b) Положения, допускающие неисключительное налогообложение пенсионных выплат в государстве источника В соответствии с таким положением Государству источника предоставляется право облагать налогом пенсионные выплаты, и правила Статьи 23 A или 23 B приводят к тому, что это право является либо исключительным, либо просто предшествующим праву государства резидентства. Статья затем излагается следующим образом: С учетом положений пункта 2 Статьи 19, пенсии и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность, облагаются налогом только в этом Государстве. Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, если они возникают в этом Государстве.

c) Положения, допускающие ограниченное налогообложение пенсий C (18) в государстве источника В соответствии с таким положением Государству источника предоставляется право облагать налогом пенсионные выплаты, но это право подлежит ограничению, обычно выраженному в процентах от выплаты. Статья затем излагается следующим образом:

1. С учетом положений пункта 2 Статьи 19, пенсии и другое аналогичное вознаграждение, выплачиваемые резиденту Договаривающегося государства в качестве вознаграждения за прошлую трудовую деятельность, могут облагаться налогом в этом Государстве.

2. Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого Государства, но взимаемый таким образом налог не должен превышать [процент] от общей суммы выплаты. В случае использования такого положения в пункт 2 Статьи 23 A добавляется

ссылка на пункт 2 Статьи 18 для обеспечения того, чтобы государство резидентства, если оно применяет метод освобождения, имело право облагать налогом пенсионные выплаты, но должно было предоставлять зачет за налог, взимаемый государством источника.

d) Положения, допускающие налогообложение пенсионных выплат в государстве источника только в том случае, если государство резидентства не облагает эти выплаты Такое положение используется Государствами, которые в первую очередь обеспокоены структурным несоответствием, описанным в пункте 14 выше. Затем добавляется пункт 2 следующего содержания:

2. Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, если эти выплаты не подлежат налогообложению в другом Договаривающемся государстве в соответствии с обычными нормами его налогового законодательства. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

16. Помимо причин, изложенных в пунктах 13 и 14 выше, при рассмотрении таких положений следует учитывать различные политические и административные соображения. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

17. Во-первых, государство резидентства находится в лучшем положении для обеспечения адекватного налогообложения пенсионных выплат, поскольку ему легче учитывать мировой доход, а следовательно, и общую способность уплачивать налоги получателя, с тем чтобы применять соответствующие ставки и личные вычеты. Напротив, налогообложение пенсий в государстве источника вполне может привести к чрезмерному налогообложению, когда государство источника взимает окончательный налог у источника с общей выплаченной суммы. Если в государстве резидентства взимается незначительный налог или налог вовсе не взимается (например, из-за доступных вычетов), пенсионер может быть не в состоянии требовать зачет в государстве С (18) резидентства за уплаченный налог. Однако некоторые Государства стремились решить эту проблему, распространяя свои личные вычеты на нерезидентов, которые получают почти весь свой доход из этих Государств. Кроме того, некоторые Государства разрешили облагать налогом пенсионные выплаты, производимые нерезидентам, по предельной ставке, которая применялась бы, если бы этот получатель облагался налогом на свой мировой доход (однако эта система сопряжена с административными трудностями, поскольку она требует определения мирового дохода нерезидента только для целей определения применимой ставки налога). (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

18. Во-вторых, соображения справедливости могут быть актуальными, поскольку уровень пенсий, выплачиваемых в государстве источника, как правило, устанавливается с учетом местных ставок налога. В этой ситуации физическое лицо, эмигрировавшее в другое Государство с другими налоговыми ставками, либо получит преимущество, либо окажется в невыгодном положении, получая пенсию после уплаты налогов, которая будет отличаться от той, которая предусмотрена пенсионной схемой. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19. В-третьих, альтернативные положения, согласно которым существуют либо исключительные, либо ограниченные права на налогообложение в государстве источника в отношении пенсий, требуют определения государства источника пенсий. Поскольку простое упоминание о пенсии, «возникающей в» Договаривающемся государстве, может быть истолковано как означающее либо пенсию, выплачиваемую фондом, учреждённым в этом государстве, либо пенсию, полученную от работы, выполненной в государстве, государства, использующие такую формулировку, должны уточнить, как её следует толковать и применять. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.1 Концептуально, государство источника может рассматриваться как государство, в котором учреждён фонд, государство, где была выполнена соответствующая работа, или государство, где были заявлены вычеты. Каждый из этих подходов вызвал бы трудности в случае лиц, которые работают более чем в одном государстве, меняют резидентство в течение своей карьеры или получают пенсии из фондов, учреждённых в государстве, отличном от того, в котором они работали. Например, многие лица сейчас проводят значительную часть своей карьеры за пределами государства, в котором учреждены их пенсионные фонды и из которого в конечном итоге выплачиваются их пенсионные пособия. В таком случае рассматривать государство, в котором учреждён фонд, как государство источника, казалось бы, трудно обосновать. Альтернатива рассматривать в качестве государства источника государство, где была выполнена

работа или заявлены вычеты, решила бы эту проблему, но вызвало бы административные трудности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, особенно в случае лиц, которые работали во многих государствах в течение своей карьеры, поскольку это создало бы возможность того, что разные части одной и той же пенсии будут иметь разные государства источника. C (18) (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.2 Государства, желающие использовать положения, согласно которым существуют либо исключительные, либо ограниченные права на налогообложение в государстве источника в отношении пенсий, должны учитывать эти вопросы, связанные с определением государства источника пенсий. Затем они должны устранить административные трудности, которые возникнут из-за правила, которое они примут для этой цели, например, чтобы избежать ситуаций, когда два государства будут претендовать на права налогообложения в государстве источника одной и той же пенсии. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

20. В-четвёртых, ещё один довод против этих альтернативных положений заключается в том, что исключительное налогообложение государством резидентства означает, что пенсионерам необходимо соблюдать только налоговые правила своего государства резидентства в отношении выплат, охватываемых статьёй 18. Однако, если допускается ограниченное или исключительное налогообложение пенсий в государстве источника, пенсионеру потребуется соблюдать налоговые правила обоих Договаривающихся государств. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

COMMENTARY ON ARTICLE 18

21. Однако исключительное налогообложение в государстве резидентства может вызывать обеспокоенность по поводу неотражения иностранных пенсионных доходов. Однако обмен информацией в сочетании с адекватными системами соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками уменьшит случаи неотражения иностранных пенсионных выплат. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Освобождённые пенсии

22. Как упоминалось в пункте 9 выше, некоторые государства не облагают пенсионные выплаты в целом или иным образом освобождают от налогов определённые категории или части пенсионных выплат. В этих случаях положения статьи, предусматривающие налогообложение пенсий в государстве резидентства, могут привести к налогообложению этим государством пенсий, которые были разработаны как не подлежащие налогообложению, и сумма которых вполне могла быть определена с учётом такого освобождения. Это может привести к чрезмерным финансовым трудностям для получателя пенсии. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

23. Чтобы избежать проблем, возникающих из-за такого рода несоответствий, некоторые государства включают в свои налоговые договоры положения, сохраняющие режим освобождения от налогообложения пенсий, когда получатель является резидентом другого Договаривающегося государства. Эти положения могут быть ограничены определёнными категориями пенсий или могут решать этот вопрос более комплексно. Примером последнего подхода может быть положение, сформулированное следующим образом:

C (18) Несмотря на любые положения настоящей Конвенции, любая пенсия или другое подобное вознаграждение, выплачиваемое резиденту Договаривающегося государства в отношении прошлой работы по найму, выполнявшейся в другом Договаривающемся государстве, освобождается от налога в первом упомянутом государстве, если такая пенсия или другое вознаграждение было бы освобождено от налога в другом государстве, если бы получатель был резидентом этого другого государства. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Вопросы, касающиеся законодательных систем социального обеспечения

24. В зависимости от обстоятельств, выплаты по социальному обеспечению могут подпадать под действие настоящей статьи как «пенсии и другое подобное вознаграждение в связи с прошлой работой по найму», согласно статье 19 как «пенсии, выплачиваемые Договаривающимся государством или из фондов, созданных им... в отношении услуг, оказанных этому государству...» или согласно статье 21 как «виды доходов..., не рассмотренные в предыдущих статьях». Пенсии по социальному обеспечению подпадают под действие настоящей статьи, когда они выплачиваются в связи с прошлой работой по найму, если только не применяется пункт 2 статьи 19 (см. ниже).

Пенсия по социальному обеспечению может считаться «в связи с прошлой работой по найму», если занятость является условием для такой

COMMENTARY ON ARTICLE 18

пенсии. Например, это будет иметь место, когда в рамках соответствующей системы социального обеспечения:

— размер пенсии определяется на основе либо периода занятости, либо дохода от занятости, либо того и другого, таким образом, чтобы годы, когда лицо не было занято, не давали права на пенсионные пособия,

— размер пенсии определяется на основе взносов в систему, которые вносятся при условии занятости и в отношении периода занятости, или

— размер пенсии определяется на основе периода занятости и либо взносов в систему, либо инвестиционного дохода от системы, либо того и другого. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

25. Пункт 2 статьи 19 будет применяться к пенсии по социальному обеспечению, которая подпадала бы под статью 18, за исключением того факта, что прошлая работа по найму, в связи с которой она выплачивается, представляла собой услуги, оказанные государству или его политическому подразделению или местному органу власти, иные, чем услуги, упомянутые в пункте 3 статьи 19. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

26. Выплаты по социальному обеспечению, которые не подпадают под действие статьи 18 или 19, подпадают под действие статьи 21. Это будет иметь место, например, для выплат, производимых самозанятым лицам, а также для пенсии, основанной исключительно на ресурсах, возрасте или инвалидности, которая выплачивалась бы независимо от прошлой работы по найму или факторов, связанных с прошлой работой по найму (таких как годы занятости или взносы, сделанные во время занятости). C (18) (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

27. Некоторые государства, однако, считают пенсии, выплачиваемые в рамках государственной пенсионной системы, являющейся частью их системы социального обеспечения, аналогичными государственным пенсиям. Такие государства на этом основании утверждают, что государство источника, т.е. государство, из которого выплачивается пенсия, должно иметь право облагать налогом все такие пенсии. Многие конвенции, заключённые этими государствами, содержат положения такого рода, иногда включая также другие выплаты, произведённые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении государства источника. Договаривающиеся государства, придерживающиеся такого мнения, могут договориться на двусторонней основе о включении в статью дополнительного пункта, предоставляющего государству источника право облагать налогом выплаты, производимые в соответствии с его законодательством о социальном обеспечении. Пункт такого рода может быть сформулирован следующим образом: Несмотря на положения пункта 1, пенсии и другие выплаты, произведённые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом государстве.

COMMENTARY ON ARTICLE 18

Если государство, резидентом которого является получатель таких выплат, применяет метод освобождения, выплаты будут облагаться налогом только в государстве источника, в то время как государства, применяющие метод кредита (зачета), могут облагать налогом выплаты и предоставлять кредит (зачет) налога, взимаемого в государстве источника. Некоторые государства, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего метода в своих конвенциях, могут, однако, считать, что государство источника должно иметь исключительное право облагать налогом такие выплаты. Такие государства должны тогда заменить слова «будут облагаться налогом только» словами «могут облагаться налогом» в вышеуказанном проекте положения. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

28. Хотя вышеуказанный проект положения относится к законодательству о социальном обеспечении каждого Договаривающегося государства, существуют ограничения на то, что он охватывает. «Социальное обеспечение» обычно относится к системе обязательной защиты, которую государство устанавливает для обеспечения своего населения минимальным уровнем дохода или пенсионных выплат или для смягчения финансовых последствий таких событий, как

безработица, травмы, связанные с работой, болезни или смерть. Общей чертой систем социального обеспечения является то, что уровень пособий определяется государством. Выплаты, которые могут быть охвачены положением, включают пенсионные выплаты по старости, доступные для широкой общественности в рамках государственной пенсионной системы, выплаты пенсий по старости, а также выплаты по безработице, инвалидности, материнству, потере кормильца, болезни, социальной помощи и защите семьи, которые производятся государством или государственными учреждениями, созданными для управления распределяемыми фондами. Поскольку могут существовать существенные различия в системах социального обеспечения Договаривающихся С (18) государств, для государств, которые намерены использовать проект положения, важно в ходе двусторонних переговоров удостовериться, что у них есть общее понимание того, что будет охватываться этим положением. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Вопросы, касающиеся индивидуальных пенсионных программ

29. Во многих государствах определённым индивидуальным частным сберегательным программам, созданным для обеспечения пенсионных выплат, предоставляется льготный налоговый режим (обычно в форме отсрочки уплаты налога, описанной в пункте 9 выше). Эти индивидуальные пенсионные программы обычно доступны лицам, не имеющим доступа к профессиональным пенсионным программам; однако они также могут быть доступны работникам, желающим дополнить пенсионные выплаты, которые они получат от своих систем социального обеспечения и профессиональных пенсионных программ. Эти программы принимают различные юридические формы. Например, это могут быть банковские сберегательные счета, индивидуальные инвестиционные фонды или индивидуально оформленные полисы полного страхования жизни. Их общей чертой является льготный налоговый режим, который подпадает под определённые ограничения по взносам. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

COMMENTARY ON ARTICLE 18

30. Эти программы поднимают многие трансграничные вопросы, которые возникают в случае профессиональных программ, такие как налоговый режим в одном Договаривающемся государстве в отношении взносов в такую программу, учреждённую в другом государстве (см. пункты 31–65 ниже). Однако могут существовать вопросы, специфичные для индивидуальных пенсионных программ, которые могут потребовать отдельного рассмотрения в ходе переговоров по двусторонней конвенции. Одним из таких вопросов является налоговый режим в каждом государстве в отношении дохода, накапливающегося в такой программе, учреждённой в другом государстве. Многие государства имеют правила (такие как правила иностранных инвестиционных фондов (FIF), правила, которые приписывают доход траста учредителю или бенефициару при определённых обстоятельствах, или правила, которые предусматривают начисление налога на доход в отношении определённых видов инвестиций, включая полисы полного страхования жизни), которые могут в определённых обстоятельствах привести к налогообложению дохода, накапливающегося в индивидуальной пенсионной программе, учреждённой за рубежом. Государства, которые считают такой результат неприемлемым в свете своего подхода к налогообложению пенсионных накоплений, могут пожелать предотвратить такое налогообложение. Положение, регулирующее этот вопрос и ограниченное теми программами, которые признаются индивидуальными пенсионными программами, может быть сформулировано следующим образом: Для целей расчёта налога, подлежащего уплате в Договаривающемся государстве физическим лицом, которое является резидентом этого государства и которое ранее было резидентом другого Договаривающегося государства, любой доход, накапливающийся в рамках соглашения а) заключённого с лицом, учреждённым за пределами первого упомянутого государства, для обеспечения пенсионных выплат этому физическому лицу, б) в котором физическое лицо участвует и участвовало, когда оно С (18) было резидентом другого государства, в) которое компетентным органом первого упомянутого государства признано в целом соответствующим индивидуальной пенсионной программе, признанной таковой для налоговых целей этим государством, считается доходом, накапливающимся в индивидуальной пенсионной программе, учреждённой в этом государстве. Настоящий пункт никоим образом не ограничивает налогообложение любого пособия, распределяемого в рамках соглашения. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Налоговый режим взносов в иностранные пенсионные программы

A. Общие замечания

31. Характерной чертой многонациональных предприятий является то, что их персонал, как ожидается, будет время от времени готов работать за пределами своей страны проживания. Условия службы, в соответствии с которыми персонал направляется для работы в другие страны, представляют

большой интерес и важность как для работодателя, так и для работника. Одним из соображений являются пенсионные программы, предусмотренные для данного работника. Аналогичным образом, лица, переезжающие в другие страны для оказания независимых услуг, часто сталкиваются с трансграничными налоговыми проблемами, связанными с пенсионными программами, которые они учредили в своей стране проживания. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

32. Физические лица, работающие за границей, часто желают продолжать вносить взносы в пенсионную программу (включая систему социального обеспечения, которая предусматривает пенсионные выплаты) в своей стране проживания во время их отсутствия за границей. Это объясняется как тем, что смена программ может привести к потере прав и пособий, так и тем, что многие практические трудности могут возникнуть из-за наличия пенсионных программ в нескольких странах. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

33. Налоговый режим, применяемый к пенсионным взносам, уплачиваемым физическими лицами, работающими за пределами своей страны проживания, или за них, варьируется как от страны к стране, так и в зависимости от обстоятельств конкретного случая. До начала зарубежной командировки или заключения контракта пенсионные взносы, уплачиваемые этими лицами или за них, обычно подлежат налоговому вычету в стране проживания. Когда физическое лицо работает за границей, взносы в некоторых случаях продолжают подлежать вычету. Если физическое лицо, например, остаётся резидентом и полностью облагается налогом в стране проживания, пенсионные взносы, уплаченные в пенсионную программу, учреждённую в стране проживания, как правило, будут продолжать подлежать C (18) вычету там. Но часто взносы, уплаченные в стране проживания физическим лицом, работающим за границей, не подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством ни страны проживания, ни принимающей страны. В этом случае поддержание членства в пенсионной программе в стране проживания во время зарубежной командировки или контракта может стать дорогим, если не непомерным. Пункт 37 ниже предлагает положение, которое государства-члены могут, по своему желанию, включать в двусторонние договоры для предоставления вычетов по пенсионным взносам, уплачиваемым физическими лицами, работающими за пределами своей страны проживания, или за них. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

34. Однако некоторые государства-члены могут не считать, что решение проблемы заключается в договорном положении, предпочитая, например, чтобы пенсионная программа была изменена для обеспечения вычета взносов в принимающем государстве. Другие страны могут выступать против включения положения, приведённого ниже, в договоры, если внутреннее законодательство допускает вычет только в отношении взносов, уплаченных резидентам. В таких случаях включение предложенного положения в двусторонний договор может быть неуместным. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

35. Предлагаемое положение охватывает взносы, уплаченные во все формы пенсионных схем, включая индивидуальные пенсионные схемы, а также схемы социального обеспечения. Многие государства-члены заключили двусторонние соглашения о суммировании периодов социального обеспечения, которые могут помочь частично избежать проблемы в отношении взносов в схемы социального обеспечения; однако эти соглашения обычно не регулируют налогообложение трансграничных взносов. В случае профессиональной схемы, в которую вносят взносы как работодатель, так и работники, положение охватывает оба этих вида взносов. Кроме того, положение не ограничивается вопросом вычета взносов, поскольку оно регулирует все аспекты налогообложения взносов в отношении физического лица, получающего льготы от пенсионной схемы. Таким образом, положение регулирует такие вопросы, как налогообложение работника в отношении льготы по найму, которую представляет собой взнос работодателя, и налогообложение инвестиционного дохода, полученного от взносов, у физического лица. Однако оно не регулирует

налогообложение дохода пенсионного фонда (этот вопрос рассматривается в пункте 69 ниже). Договаривающиеся государства, желающие изменить сферу действия положения в отношении любого из этих вопросов, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

B. Цель положения

36. Цель данного положения состоит в том, чтобы максимально предотвратить отказ физических лиц от работы за границей из-за налогообложения их взносов в пенсионную схему страны резидентства. Положение направлено, во-первых, на определение общего соответствия пенсионных планов в двух странах, а затем на установление ограничений для взносов, к которым применяется налоговая льгота, исходя из ограничений, предусмотренных законодательством обеих стран. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

C. Предлагаемое положение

37. Ниже приводится предлагаемый текст положения, который мог бы быть включён в двусторонние конвенции для решения вышеуказанной проблемы:

1. Взносы в пенсионную схему, учреждённую и признанную для целей налогообложения в одном Договаривающемся государстве, которые уплачиваются физическим лицом или от его имени, оказывающим услуги в другом Договаривающемся государстве, рассматриваются в этом другом Государстве для целей определения подлежащего уплате налога физическим лицом и прибыли предприятия, которая может облагаться налогом в этом Государстве, таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, признанную для целей налогообложения в этом Государстве, при условии, что:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

a) физическое лицо не являлось резидентом этого Государства и участвовало в пенсионной схеме непосредственно перед началом оказания услуг в этом Государстве, и

b) пенсионная схема признана компетентным органом этого Государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим Государством.

2. Для целей пункта 1:

a) термин «пенсионная схема» означает соглашение, в котором физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат, причитающихся в отношении услуг, указанных в пункте 1, и

b) пенсионная схема признана для целей налогообложения в Государстве, если взносы в эту схему будут давать право на налоговую льготу в этом Государстве. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

38. Вышеуказанное положение ограничивается пенсионными схемами, учреждёнными в одном из двух Договаривающихся государств. Поскольку нередко физические лица работают последовательно в нескольких разных странах, некоторые Государства могут пожелать расширить сферу действия положения, чтобы охватить ситуации, когда физическое лицо переезжает из одного Договаривающегося государства в другое, продолжая при этом делать взносы в пенсионную схему, учреждённую в третьем Государстве. Однако такое расширение может создать административные трудности, если принимающее Государство не сможет получить доступ к информации, касающейся пенсионной схемы (например, посредством положений об обмене информацией налоговой конвенции, заключённой с третьим Государством); оно также может создать ситуацию, при которой льгота будет предоставляться на невзаимной основе, поскольку третье Государство не будет предоставлять аналогичную льготу физическому лицу, вносящему взносы в пенсионную схему, учреждённую в принимающем Государстве. Государства, которые, несмотря на эти трудности, желают распространить предлагаемое положение на фонды, учреждённые в третьих Государствах, могут сделать это, приняв альтернативную версию предлагаемого положения, составленную следующим образом:

1. Взносы, уплачиваемые физическим лицом или от его имени, оказывающим услуги в одном Договаривающемся государстве, в пенсионную схему,

a) признанную для целей налогообложения в другом Договаривающемся государстве,

b) в которой физическое лицо участвовало непосредственно перед началом оказания услуг в первом упомянутом Государстве,

c) в которой физическое лицо участвовало в то время, когда это физическое лицо оказывало услуги в другом Государстве или являлось его резидентом, и

d) которая признана компетентным органом первого упомянутого Государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим Государством, для целей

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

e) определения подлежащего уплате налога физическим лицом в первом упомянутом Государстве, и

f) определения прибыли предприятия, которая может облагаться налогом в первом упомянутом Государстве, рассматриваются в этом Государстве таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, признанную для целей налогообложения в этом первом упомянутом Государстве.

2. Для целей пункта 1:

a) термин «пенсионная схема» означает соглашение, в котором физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат, причитающихся в отношении услуг, указанных в пункте 1; и

b) пенсионная схема признана для целей налогообложения в Государстве, если взносы в эту схему будут давать право на налоговую льготу в этом Государстве. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

D. Характеристики предлагаемого положения

39. В следующих пунктах обсуждаются основные характеристики предлагаемого положения, содержащегося в пункте 37 выше. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

40. Пункт 1 предлагаемого положения устанавливает характеристики как физического лица, так и взносов, в отношении которых применяется положение. Он также устанавливает принцип, согласно которому взносы, уплачиваемые физическим лицом или от его имени, оказывающим услуги в одном Договаривающемся государстве (принимающее Государство) в определённую пенсионную схему в другом Договаривающемся государстве (государство резидентства), рассматриваются для целей налогообложения в принимающем Государстве таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы в национальные пенсионные схемы принимающего Государства. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

41. Налоговая льгота в отношении взносов в пенсионную схему страны резидентства при изложенных условиях может быть предоставлена либо страной резидентства, являющейся страной, где расположена пенсионная схема, либо принимающей страной, где осуществляется экономическая деятельность, порождающая взносы. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

42. Решение, при котором льгота предоставлялась бы страной резидентства, может быть неэффективным, поскольку у физического лица может не быть или быть мало налогооблагаемого дохода в этой стране. Поэтому практические соображения предполагают, что предпочтительнее, чтобы льгота предоставлялась принимающей страной, и это решение принято в предлагаемом положении.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

(Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

43. Рассматривая характеристики физического лица, пункт 1 чётко указывает, что для получения налоговой льготы в принимающем Государстве, физическое лицо не должно было быть резидентом принимающего Государства непосредственно перед началом работы там. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

44. Пункт 1, однако, не ограничивает применение положения физическими лицами, которые становятся резидентами в принимающем Государстве. Во многих случаях физические лица, работающие за границей и остающиеся резидентами в своём государстве резидентства, будут продолжать иметь право на льготу там, но это не будет так во всех случаях. Поэтому предлагаемое положение применяется как к нерезидентам, работающим в принимающем Государстве, так и к физическим лицам, которые приобретают там статус резидентства. В некоторых государствах-членах внутреннее законодательство может ограничивать вычет взносов, уплачиваемых резидентами, и эти государства-члены могут пожелать ограничить предлагаемое положение с учётом этого. Также Государства со специальным режимом для нерезидентов (например, налогообложение по специальной низкой ставке) могут в ходе двусторонних переговоров пожелать договориться о положении, ограниченном резидентами. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

45. В случае, когда физические лица временно перестают быть резидентами в принимающей стране, чтобы присоединиться к пенсионной схеме в стране с более мягкими правилами, отдельные Государства могут пожелать положение, которое предотвратило бы возможность злоупотребления. Одной из форм такого положения мог бы быть тест на гражданство, который мог бы исключить из предлагаемого положения физических лиц, являющихся гражданами принимающего Государства. (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

46. Как уже отмечалось, нередко физические лица работают последовательно в нескольких разных странах; по этой причине предлагаемое положение не ограничивается физическими лицами, являющимися резидентами государства резидентства непосредственно перед оказанием услуг в принимающем Государстве. Положение охватывает физическое лицо, прибывающее в принимающее Государство из третьей страны, поскольку оно ограничено только физическими лицами, которые не были резидентами в принимающей стране до начала работы там. Однако Статья 1 ограничивает сферу действия Конвенции резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Следовательно, физическое лицо, которое не является резидентом ни принимающего Государства, ни государства резидентства, где учреждена пенсионная схема, выходит за рамки действия Конвенции между двумя Государствами. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

47. Предлагаемое положение не устанавливает ограничений по сроку, в течение которого физическое лицо может работать в принимающем Государстве. Можно утверждать, что если физическое лицо работает в принимающем Государстве достаточно долго, то оно фактически становится его страной резидентства, и положение не должно более применяться. Действительно, некоторые принимающие страны уже ограничивают льготу по взносам в иностранные пенсионные схемы случаями, когда физические лица находятся на временной основе. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

48. Кроме того, включение ограничения по времени может быть полезным для предотвращения возможности злоупотребления, описанной в пункте 45 выше. В ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут счесть целесообразным включить ограничение по сроку, в течение которого физическое лицо может оказывать услуги в принимающем Государстве, после чего льготы, предоставляемые предлагаемым положением, больше не будут применяться. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

49. Рассматривая характеристики взносов, пункт 1 предусматривает ряд критериев. Он чётко указывает, что положение применяется только к взносам, уплачиваемым физическим лицом или от его имени в пенсионную схему, учреждённую и признанную для целей налогообложения в государстве резидентства. Фраза «признанная для целей налогообложения» далее определяется в подпункте 2 b) предлагаемого положения; эта фраза не связана с определением термина «признанный пенсионный фонд» в подпункте i) пункта 1 Статьи 3 и, следовательно, применяется

независимо от того, является ли пенсионная схема «признанным пенсионным фондом». Фраза «уплачиваемые ... или от его имени» предназначена для применения как к взносам, уплачиваемым непосредственно физическим лицом, так и к тем, которые уплачиваются в пользу этого физического лица работодателем или другой стороной (например, супругом/супругой). Хотя пункт 4 Статьи 24 гарантирует, что взносы работодателя в пенсионный фонд-резидент другого Договаривающегося государства (независимо от того, является ли он «признанным пенсионным фондом») подлежат вычету на тех же условиях, что и взносы в пенсионный фонд-резидент, это положение может быть недостаточным для обеспечения аналогичного режима взносов работодателя в национальные и иностранные пенсионные фонды. Это будет иметь место, например, когда взносы работодателя в иностранный фонд рассматриваются как налогооблагаемая льгота у работника или когда вычет взносов работодателя зависит не от того, является ли фонд резидентом, а от других условий (например, регистрация в налоговых органах или наличие офисов), которые приводят к общему исключению иностранных пенсионных фондов. По этим причинам взносы работодателя охватываются предлагаемым положением, даже если пункт 4 Статьи 24 может уже обеспечивать аналогичную льготу в некоторых случаях. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

50. Второй критерий, применяемый к характеристикам взносов, заключается в том, что взносы должны быть уплачены в схему государства резидентства, признанную компетентным органом принимающего Государства как в целом соответствующая схеме, признанной таковой для целей налогообложения принимающим Государством. Это основано на предположении, что только взносы в признанные схемы дают право на льготу в государствах-членах. Это ограничение, конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентное налогообложение взносов, уплаченных, когда физическое лицо работало за границей, и взносов во время работы в стране резидентства. Если бы правила принимающего Государства для признания пенсионных схем были уже, чем правила государства резидентства, физическое лицо могло бы обнаружить, что взносы в его пенсионную схему страны резидентства рассматривались менее благоприятно, когда он работал в принимающей стране, чем когда работал в стране резидентства. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

51. Однако предоставление льгот по взносам, которые не соответствуют — по крайней мере, в общих чертах — национально признанным схемам, не соответствовало бы заявленной цели обеспечения, по возможности, эквивалентного налогового режима для взносов в иностранные схемы. Поступление таким образом означало бы, что размер льготы в принимающем Государстве стал бы зависеть от законодательства государства резидентства. Кроме того, было бы трудно обосновать разное отношение к физическим лицам, работающим бок о бок, в зависимости от того, находится ли их пенсионная схема в своей стране или за границей (и если за границей, то в какой именно стране). Ограничивая предлагаемое положение схемами, которые в целом соответствуют тем, что существуют в принимающей стране, такие трудности избегаются. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

52. Предлагаемое положение чётко указывает, что компетентный орган принимающего Государства определяет, соответствует ли схема в государстве резидентства в целом признанным схемам в принимающем Государстве. Отдельные Государства могут пожелать в ходе двусторонних переговоров прямо указать, к каким существующим схемам будет применяться положение, или установить, какое толкование компетентный орган даёт термину «в целом соответствующий»; например, насколько широко он толкуется и какие критерии применяются. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

53. Взносы, охватываемые положением, ограничиваются платежами в схемы, в которых физическое лицо участвовало до начала оказания услуг в принимающем Государстве. Это означает, что взносы в новые пенсионные схемы, к которым физическое лицо присоединяется, находясь в принимающем Государстве, исключаются из предлагаемого положения. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

54. Однако признаётся, что могут потребоваться специальные правила для охвата случаев, когда новые пенсионные схемы заменяют предыдущие. Например, в некоторых государствах-членах может быть распространена практика, когда в случае поглощения компании-работодателя другой компанией существующая корпоративная пенсионная схема для её работников может быть прекращена, и новый работодатель открывает новую схему. Поэтому в ходе двусторонних переговоров отдельные Государства могут пожелать дополнить положение для охвата таких замещающих схем; это можно сделать путём добавления следующего подпункта к пункту 2 предлагаемого положения:

> c) пенсионная схема, которая заменяет, но по существу аналогична пенсионной схеме, принятой компетентным органом Договаривающегося государства в соответствии с подпунктом b) пункта 1, считается той пенсионной схемой, которая была таким образом принята. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

55. Пункт 1 также определяет льготы, которые должно предоставить принимающее государство, если характеристики физического лица и взносы соответствуют условиям положения. Кратко говоря, взносы должны рассматриваться для целей налогообложения таким образом, который соответствует тому, как они рассматривались бы, если бы эти взносы были внесены в схему, учрежденную в принимающем государстве. Таким образом, взносы будут иметь право на те же налоговые льготы (например, вычитаться) как для физического лица, так и для работодателя (в случае, если физическое лицо является наемным работником и взносы делаются работодателем), как если бы эти взносы были сделаны в схему в принимающем государстве. Кроме того, такой же режим должен применяться в отношении налогообложения работника по льготе, полученной в рамках трудовых отношений C (18) от взноса работодателя в иностранную или местную схему (см. пункт 58 ниже). (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

56. Эта мера льгот, конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим для взносов, уплаченных, когда физическое лицо работает за границей, и взносов, уплаченных, когда оно работает в родном государстве. Аналогичные соображения применимы здесь к тем, что обсуждались в пунктах 50 и 51 выше. Однако эта мера обеспечивает эквивалентный режим для взносов коллег. Рассматривается следующий пример. Родное государство разрешает льготы для пенсионных взносов с ограничением в 18 процентов от дохода. Принимающее государство разрешает льготы с ограничением в 20 процентов. Предлагаемое положение в пункте 37 требовало бы от принимающего государства предоставления льгот в пределах его внутреннего лимита в 20 процентов. Странам, желающим принять ограничение, действующее в родном государстве, потребуется соответствующим образом изменить формулировку положения. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

57. Размер и метод предоставления льгот зависели бы от внутреннего налогового режима пенсионных взносов, применяемого принимающим государством. Это решило бы такие вопросы, как то, подлежат ли взносы полному освобождению или только частичному, и должны ли льготы предоставляться в виде вычета при расчете налогооблагаемого дохода (и если да, то какого дохода, например, в случае физического лица, только дохода от трудовой деятельности или предпринимательской деятельности, или всех доходов) или в виде налогового кредита (зачета). (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

58. Для физического лица, участвующего в профессиональной пенсионной схеме, направление на работу за границу может означать не только то, что взносы этого работника в пенсионную схему в его родном государстве перестают подпадать под налоговые льготы. Это также может означать, что взносы работодателя в пенсионную схему рассматриваются как доход работника для целей налогообложения. В некоторых государствах-членах работники облагаются налогом на взносы работодателя в отечественные схемы, когда они работают в родном государстве, тогда как в других эти взносы остаются освобожденными. Поскольку оно применяется как к взносам работников, так и к взносам работодателей, предлагаемое положение обеспечивает, чтобы взносы работодателей в контексте налоговой ответственности работников получали тот же режим,

который получили бы такие взносы в отечественные схемы. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

59. Подпункт 2 a) определяет пенсионную схему для целей пункта 1. Он разъясняет, что для этих целей пенсионная схема представляет собой соглашение, в котором физическое лицо, осуществляющее платежи, участвует для обеспечения пенсионных выплат. Эти выплаты должны производиться в отношении C (18) услуг, оказанных в принимающем государстве. Все вышеуказанные условия должны применяться к пенсионной схеме, прежде чем она сможет претендовать на льготы в соответствии с предлагаемым положением. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

60. Подпункт 2 a) относится к участию физического лица в пенсионной схеме для обеспечения пенсионных выплат. Это определение призвано обеспечить, чтобы доля взносов, сделанных для обеспечения выплат, отличных от периодических пенсионных выплат при выходе на пенсию, например, единовременной суммы при выходе на пенсию, также подпадала под льготы в соответствии с этим положением. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

61. Первоначальное определение пенсионной схемы — «соглашение». Это широко толкуемый термин, использование которого призвано охватить различные формы, которые могут принимать пенсионные схемы (будь то схемы социального обеспечения, профессиональные или индивидуальные пенсионные схемы) в разных государствах-членах. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

62. Хотя подпункт 2 a) устанавливает, что участие в этой схеме должно осуществляться физическим лицом, оказывающим услуги, указанные в пункте 1, нет упоминания о личности получателя пенсионных выплат, обеспечиваемых участием в схеме. Это сделано для того, чтобы любая доля взносов, предназначенных для формирования пенсии для других бенефициаров (например, переживших супругов, партнеров или детей), могла претендовать на льготы в соответствии с предлагаемым положением. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

63. Определение пенсионной схемы не делает различий между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных схем, и аналогичными частными схемами. И те, и другие охватываются сферой действия положения. Схемы социального обеспечения, следовательно, охватываются положением в той степени, в которой взносы в такие схемы могут считаться относящимися к услугам, оказываемым в принимающем государстве физическим лицом, будь то в качестве работника или в независимом качестве. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

64. Подпункт 2 b) далее определяет фразу «признанная для целей налогообложения». Поскольку целью положения является, насколько это возможно, обеспечение того, чтобы взносы не рассматривались для целей налогообложения ни более, ни менее благоприятно, чем они рассматривались бы, если бы физическое лицо было резидентом в своем родном государстве, правомерно ограничить сферу действия положения взносами, которые подлежали бы льготам, если бы физическое лицо оставалось в родном государстве. Положение стремится достичь этой цели, ограничивая свою сферу действия взносами, сделанными в схему C (18) только в том случае, если взносы в эту схему подлежали бы налоговым льготам в этом государстве. Как уже пояснялось в пункте 49 выше, то, признана ли пенсионная схема для целей налогообложения или нет, не связано с вопросом о том, составляет ли пенсионная схема «признанный пенсионный фонд» согласно определению этого термина в подпункте i) пункта 1 Статьи 3. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

65. Этот метод попытки достижения паритета в режиме предполагает, что во всех государствах-членах только взносы в признанные пенсионные схемы имеют право на льготы. Налоговый режим взносов в пенсионные схемы согласно налоговым системам государств-членов может отличаться от этого предположения. Признается, что в ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут пожелать дополнительно определить квалифицируемые пенсионные схемы в терминах, соответствующих их внутреннему законодательству договаривающихся сторон. Они также могут

пожелать определить другие термины, используемые в положении, такие как «оказывает услуги» и «предоставляет услуги». (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Налоговые препятствия для переносимости пенсионных прав

66. Еще одной проблемой, которая также связана с международной мобильностью рабочей силы, является вопрос о налоговых последствиях, которые могут возникнуть при передаче пенсионных прав из пенсионной схемы, учрежденной в одном Договаривающемся государстве, в другую схему, расположенную в другом Договаривающемся государстве. Когда физическое лицо переходит от одного работодателя к другому, часто пенсионные права, накопленные этим физическим лицом в пенсионной схеме, охватывающей первое место работы, передаются в другую схему, охватывающую второе место работы. Могут существовать аналогичные механизмы для обеспечения переносимости пенсионных прав в индивидуальную пенсионную схему или из нее. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

67. Такие переводы обычно приводят к выплате, представляющей актуарную стоимость пенсионных прав физического лица на момент перевода или представляющей стоимость взносов и доходов, которые накопились в схеме в отношении данного физического лица. Эти выплаты могут производиться непосредственно из первой схемы во вторую; альтернативно, они могут производиться путем требования от физического лица внести в новую пенсионную схему всю или часть суммы, полученной при выходе из предыдущей схемы. В обоих случаях налоговые системы часто позволяют осуществлять такие переводы, если они являются чисто внутренними, на безналоговой основе. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

68. Однако проблемы могут возникнуть, если перевод осуществляется из пенсионной C (18) схемы, расположенной в одном Договаривающемся государстве, в схему, расположенную в другом государстве. В таком случае Договаривающееся государство, в котором проживает физическое лицо, может рассматривать выплату, возникающую при переводе, как налогооблагаемую льготу. Аналогичная проблема возникает, когда выплата производится из схемы, учрежденной в государстве, которому соответствующая налоговая конвенция предоставляет право налогообложения у источника в отношении пенсионных выплат, возникающих из нее, поскольку это государство может пожелать применить это право налогообложения к любой льготе, полученной от схемы. Договаривающиеся государства, желающие решить эту проблему, могут включить положение, сформулированное следующим образом: В случае, если пенсионные права или суммы накопились в пенсионной схеме, учрежденной и признанной для целей налогообложения в одном Договаривающемся государстве в пользу физического лица, которое является резидентом другого Договаривающегося государства, любой перевод этих прав или сумм в пенсионную схему, учрежденную и признанную для целей налогообложения в этом другом государстве, должен в каждом государстве рассматриваться для целей налогообложения таким же образом и подлежать тем же условиям и ограничениям, как если бы он был осуществлен из одной пенсионной схемы, учрежденной и признанной для целей налогообложения в этом государстве, в другую пенсионную схему, учрежденную и признанную для целей налогообложения в том же государстве.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Вышеуказанное положение может быть изменено для охвата также переводов в пенсионные фонды или из них, учрежденных и признанных в третьих государствах (однако это может вызвать аналогичные опасения, описанные в преамбуле пункта 38 выше). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Освобождение от налогообложения дохода пенсионного фонда

69. Если в соответствии со своим внутренним законодательством два государства придерживаются одного и того же подхода, как правило, освобождая от налогообложения инвестиционный доход пенсионных фондов, учрежденных на их территории, эти государства, для достижения большей нейтральности в отношении размещения капитала, могут пожелать

распространить это освобождение на инвестиционный доход, который пенсионный фонд, учрежденный в одном государстве, получает из другого государства. Для этого государства иногда включают в свои конвенции положение, сформулированное следующим образом: Несмотря на любое положение настоящей Конвенции, доход, возникающий в Договаривающемся государстве, который получает резидент другого Договаривающегося государства, который был учрежден и действует исключительно для управления или предоставления пенсионных выплат и который был принят компетентным органом первого упомянутого государства как в целом соответствующий пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим государством, освобождается от налога в этом государстве. C (18) Как поясняется в пунктах 10.7 и 10.8 Комментария к Статье 3, государства могут предпочесть просто ссылаться на доход «признанного пенсионного фонда» при разработке такого положения. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

70. В отношении пунктов 24 и 26 Нидерланды придерживаются мнения, что выплаты по социальному обеспечению при определенных обстоятельствах могут подпадать под Статью 15, если они выплачиваются в то время, когда трудовая деятельность еще продолжается. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

71. Относительно пункта 24 Германия считает, что в тех случаях, когда размер пенсии по социальному обеспечению определяется на основе взносов работника в систему, такая пенсия не может рассматриваться как подпадающая под действие статьи 18. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

HISTORY Пункт 1: Изменён 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. В соответствии с данной статьей пенсии, выплачиваемые в связи с работой по найму в частном секторе, облагаются налогом только в Государстве резидентства получателя. Положение также охватывает пенсии вдов и сирот и другие аналогичные платежи, такие как аннуитеты, выплачиваемые в связи с прошлой трудовой деятельностью. Оно также применяется к пенсиям в отношении услуг, оказанных Государству, или его политическому подразделению, или местному органу власти, которые не охвачены положениями пункта 2 статьи 19.» Пункт 1 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. В соответствии с правилом, предусмотренным в статье 18, пенсии в отношении работы по найму в частном секторе облагаются налогом только в стране резидентства получателя. Положение также охватывает пенсии «вдов» и «сирот» и другие аналогичные платежи, такие как аннуитеты, выплачиваемые в связи с прошлой трудовой деятельностью. Оно также применяется к пенсиям в отношении услуг, оказанных Государству, или его политическому подразделению, или местному органу власти, которые не охвачены положением пункта 1 статьи 19.» Пункт 2: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 2 был изменён и перенумерован в пункт 27 (см. историю пункта 27) и новый пункт 2 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 имел следующую редакцию: C (18) «3. Виды платежей, которые охватываются данной статьей, включают не только пенсии, непосредственно выплачиваемые бывшим работникам, но также и другим бенефициарам (например, пережившим супругам, партнёрам или детям работников) и другие аналогичные платежи, такие как аннуитеты, выплачиваемые в связи с прошлой трудовой деятельностью. Статья также применяется к пенсиям в отношении услуг, оказанных Государству, или его политическому подразделению, или местному органу власти, которые не охвачены положениями пункта 2 статьи 19. Однако статья применяется только к платежам, которые производятся в связи с прошлой трудовой деятельностью; следовательно, она не будет применяться, например, к аннуитету, приобретённому непосредственно получателем аннуитета за счёт капитала, который не был сформирован из схемы

пенсионного обеспечения по найму. Статья применяется независимо от налогового режима схемы, в соответствии с которой производятся соответствующие платежи; таким образом, платёж, произведённый в рамках пенсионного плана, который не подлежит налоговым льготам, тем не менее может представлять собой «пенсию или иное аналогичное вознаграждение» (налоговое несоответствие, которое может возникнуть в такой ситуации, обсуждается ниже).» Пункт 3 был заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. был удалён и новый пункт 3 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Подход в налоговом законодательстве стран-членов ОЭСР к суммам, выплачиваемым работнику при прекращении его трудовой деятельности, весьма разнообразен. Некоторые Государства рассматривают такой платёж как пенсию, частную или государственную, в зависимости от обстоятельств, выплачиваемую единовременно. В таком случае было бы естественным считать этот доход подпадающим под действие статьи 18 или 19. В налоговом законодательстве других Государств такой платёж рассматривается как окончательное вознаграждение за выполненную работу. Тогда он, конечно, должен рассматриваться в соответствии со статьёй 15 или 19, в зависимости от обстоятельств. Другие же считают такой платёж бонусом, который не облагается налогом согласно их законодательству о подоходном налоге, но, возможно, подлежит обложению налогом на дарение или аналогичным налогом. Не удалось достичь единого решения по налоговому режиму платежей такого рода в рамках Модельной конвенции. Если вопрос налогообложения таких платежей возникнет между Договаривающимися государствами, то этот вопрос, следовательно, должен быть решён путём обращения к положениям статьи 25.»

Пункт 3 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Различные платежи могут быть произведены работнику после прекращения трудовой деятельности. Подпадают ли такие платежи под действие данной статьи, будет определяться характером платежей, с учётом фактов и обстоятельств, при которых они произведены, как поясняется в следующих двух пунктах.» Пункт 4 был заменён 15 июля 2005 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 31 (см. историю пункта 31) и новый пункт 4 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Одновременно с этим заголовки, предшествующие пункту 4, были перемещены вместе с ним. Пункт 5: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 5 был изменён и перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 32) и новый пункт 5 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 6: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 6 был изменён и перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 33) и новый пункт 6 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. С (18) Пункт 7: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 7 был изменён и перенумерован в пункт 34 (см. историю пункта 34) и новый пункт 7 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 8 был удалён и новый пункт 8 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Предлагаемое положение не касается взносов в системы социального обеспечения (общие государственные пенсионные схемы, зависящие от записей о взносах, независимо от того, являются ли вкладчики работниками), поскольку право или обязанность присоединиться к системе социального обеспечения является в первую очередь вопросом социального законодательства, а не налогового права. Многие страны-члены заключили двусторонние соглашения о суммировании периодов социального обеспечения, которые могут помочь избежать проблемы в отношении взносов в системы социального обеспечения. Положение также не содержит положений, касающихся либо вычета работодателем пенсионных взносов работодателя в отношении работников, работающих за границей, либо режима доходов, начисленных в рамках плана. Все эти вопросы могут быть

решены в ходе двусторонних переговоров.» Пункт 8 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада, озаглавленного «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 9: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 9 был удалён и новый пункт 9 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Положение ограничивается налоговым режимом взносов в пенсионные схемы, осуществляемых физическими лицами или от их имени, которые осуществляют трудовую деятельность по смыслу статьи 15 за пределами своего родного Государства. Оно не касается взносов физических лиц, которые осуществляют предпринимательскую деятельность, охватываемую статьёй 7. Однако Государства могут пожелать в ходе двусторонних переговоров договориться о положении, охватывающем физических лиц, оказывающих услуги как в рамках статьи 7, так и статьи 15.» Пункт 9 был изменён 29 апреля 2000 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу, озаглавленному «Вопросы, связанные со статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Положение ограничивается налоговым режимом взносов в пенсионные схемы, осуществляемых физическими лицами или от их имени, которые осуществляют трудовую деятельность по смыслу статьи 15 за пределами своего родного Государства. Оно не касается взносов физических лиц, которые оказывают независимые личные услуги по смыслу статьи 14. Однако страны-члены могут пожелать в ходе двусторонних переговоров договориться о положении, охватывающем физических лиц, оказывающих услуги как в рамках статьи 14, так и статьи 15.» C (18) Пункт 9 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада, озаглавленного «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 10: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 10 был перенумерован в пункт 36 (см. историю пункта 36) и новый пункт 10 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 10, был перемещён вместе с ним. Пункт 11: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 11 был изменён и перенумерован в пункт 37 (см. историю пункта 37) и новый пункт 10 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 11, был перемещён вместе с ним. Пункт 12: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 12 был изменён и перенумерован в пункт 40 (см. историю пункта 40) и новый пункт 12 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 13: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 13 был изменён и перенумерован в пункт 41 (см. историю пункта 41) и новый пункт 13 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 14: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 14 был изменён и перенумерован в пункт 42 (см. историю пункта 42) и новый пункт 14 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 15: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 15 был изменён и перенумерован в пункт 43 (см. историю пункта 43) и новый пункт 15 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 16: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 16 был изменён и перенумерован в пункт 44 (см. историю пункта 44) и новый пункт 16 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 17: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 17 был изменён и перенумерован в пункт 45 (см. историю пункта 45) и новый пункт 17 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 18: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 18 был изменён и перенумерован в пункт 46 (см. историю пункта 46) и новый пункт 18 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 19: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 19 был изменён и перенумерован в пункт 47 (см. историю

пункта 47) и новый пункт 19 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 19.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 19.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. С (18) Пункт 20: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 20 был изменён и перенумерован в пункт 48 (см. историю пункта 48) и новый пункт 20 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 21: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 21 был изменён и перенумерован в пункт 49 (см. историю пункта 49) и новый пункт 21 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 22: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 22 был изменён и перенумерован в пункт 50 (см. историю пункта 50) и новый пункт 22 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 23: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 23 был изменён и перенумерован в пункт 51 (см. историю пункта 51) и новый пункт 23 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 24: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 24 был изменён и перенумерован в пункт 52 (см. историю пункта 52) и новый пункт 24 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 25: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 25 был изменён и перенумерован в пункт 53 (см. историю пункта 53) и новый пункт 25 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 26: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 26 был изменён и перенумерован в пункт 54 (см. историю пункта 54) и новый пункт 26 был добавлен, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 27: Соответствует пункту 2 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 27 был изменён и перенумерован в пункт 55 (см. историю пункта 55), а пункт 2 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 27, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Некоторые Государства рассматривают пенсии, выплачиваемые в рамках государственной пенсионной схемы

которая является частью их системы социального обеспечения, аналогичной государственным пенсиям. Такие Государства утверждают на этом основании, что государство источника, то есть Государство, из которого выплачивается пенсия, должно иметь право облагать налогом такие пенсии. Многие конвенции, заключённые этими Государствами, содержат положения такого характера, иногда включая также другие выплаты, производимые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Государства источника. Такими выплатами являются, например, пособия по болезни, пособия по безработице и пособия в связи с производственной травмой. Договаривающиеся государства, придерживающиеся такого мнения, могут договориться на двусторонней основе о включении дополнительного пункта в Статью, предоставляющего Государству источника право облагать налогом выплаты, произведённые в соответствии с его законодательством о социальном обеспечении. Такой пункт может быть сформулирован следующим образом: «Несмотря на положения пункта 1, пенсии и другие выплаты, произведённые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом Государстве.» В случае, когда Государство, резидентом которого является получатель таких выплат, применяет метод освобождения, выплаты будут облагаться налогом только в Государстве источника, в то время как Государства, использующие метод кредита (зачета), могут облагать налогом выплаты и предоставлять зачёт за налог, взимаемый в Государстве источника. Некоторые Государства, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего С (18) метода в своих конвенциях, могут, однако, считать, что Государство источника должно иметь исключительное право облагать налогом такие выплаты. Такие Государства должны тогда заменить слова «могут облагаться налогом» на слова «подлежат налогообложению только» в вышеуказанном проекте положения.» Пункт 2 Проекта Конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта Конвенции 1963 года был

удалён, и был добавлен новый пункт 2. Кроме того, заголовок, предшествующий пункту 2, был перенесён непосредственно перед пунктом 4. В Проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 гласил следующее: «2. Канада сохраняет свою позицию по этой Статье с целью сохранения права облагать налогом определённые единовременные выплаты, описанные в разделе 31 А Закона Канады о подоходном налоге, выплачиваемые лицам, ранее работавшим по найму в Канаде, в отношении их занятости в Канаде.» Пункт 28: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 28 был изменён и перенумерован как пункт 56 (см. историю пункта 56), и был добавлен новый пункт 28 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 29: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 29 был изменён и перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57), и был добавлен новый пункт 29 вместе с предшествующим заголовком докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 30: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 30 был изменён и перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), и был добавлен новый пункт 30 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 31: Соответствует пункту 4 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 31 был изменён и перенумерован как пункт 59 (см. историю пункта 59), пункт 4 был изменён и перенумерован как пункт 31, и заголовки, предшествующие пункту 4, были перемещены вместе с ним, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Для многонациональных предприятий характерно, что их сотрудники должны быть готовы время от времени работать за пределами своей страны проживания. Условия службы, на которых сотрудники направляются для работы в другие страны, представляют большой интерес и важность как для работодателя, так и для работника. Одним из вопросов является пенсионное обеспечение, предусмотренное для данного работника.» Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован как пункт 39 (см. историю пункта 39), и был добавлен новый пункт 4 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения С к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 32: Соответствует пункту 5 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 32 был изменён и перенумерован как пункт 60 (см. историю пункта 60), и пункт 5 был изменён и перенумерован как пункт 32, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Сотрудники, направляемые на работу за границу, часто желают продолжать делать взносы в пенсионную схему своей страны проживания во время своего отсутствия за границей. Это происходит как из-за того, что смена схем может привести к потере прав и льгот, так и из-за того, что множество практических трудностей может возникнуть при наличии пенсионного обеспечения в нескольких странах.» С (18) Пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 40), и был добавлен новый пункт 5 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения С к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 33: Соответствует пункту 6 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 33 был изменён и перенумерован как пункт 61 (см. историю пункта 61), и пункт 6 был изменён и перенумерован как пункт 33, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Налоговый режим, применяемый к пенсионным взносам работников, направляемых для работы за пределами их страны проживания, варьируется как от страны к стране, так и в зависимости от обстоятельств конкретного случая. Перед тем как приступить к работе за границей, работники обычно имеют право на налоговые льготы по пенсионным взносам, уплаченным в стране проживания. При направлении за границу работники в некоторых случаях продолжают иметь право на льготы. Если физическое лицо, например, остаётся резидентом и полностью облагаемым налогом в стране

проживания, пенсионные взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, учреждённую в стране проживания, как правило, продолжат давать право на льготы там.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Но часто взносы, уплачиваемые в стране проживания физическим лицом, направленным на работу за границу, не дают права на льготы согласно внутреннему законодательству ни страны проживания, ни принимающей страны. В таких случаях поддержание членства в пенсионной схеме в стране проживания во время иностранной командировки может стать дорогостоящим, если не запретительным. Пункт 11 ниже предлагает положение, которое страны-участницы могут, если пожелают, включить в двусторонние договоры для предоставления льгот по пенсионным взносам работников, направленных для работы за пределами их страны проживания.» Пункт 6 Модельной конвенции 1977 года был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован как пункт 41 (см. историю пункта 41), и был добавлен новый пункт 6 докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР, на основе Приложения С к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 34: Соответствует пункту 7 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 34 был изменён и перенумерован как пункт 62 (см. историю пункта 62), и пункт 7 был изменён и перенумерован как пункт 34, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Однако некоторые страны-участницы могут не считать, что решение проблемы заключается в договорном положении, предпочитая, например, чтобы пенсионная схема была изменена для обеспечения вычета взносов в принимающем Государстве. Другие страны могут возражать против включения данного положения в договоры, если внутреннее законодательство разрешает вычеты только по взносам, уплаченным резидентам. В таких случаях включение предлагаемого положения в двусторонний договор может быть неуместным.» Пункт 7 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе С (18) Приложения С к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 35: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 35 был изменён и перенумерован как пункт 63 (см. историю пункта 63), и был добавлен новый пункт 35 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 36: Соответствует пункту 10 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 36 был изменён и перенумерован как пункт 64 (см. историю пункта 64), пункт 10 был изменён и перенумерован как пункт 36, и заголовок, предшествующий пункту 10, был перемещён вместе с ним, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Цель данного положения состоит в том, чтобы максимально возможно не отбивать у работника желание принимать иностранную командировку налоговым режимом взносов, уплачиваемых в пенсионную схему страны проживания работником, работающим за границей. Положение направлено, во-первых, на определение общего соответствия пенсионных планов в двух странах, а затем на установление ограничений для вычета взносов работников на основе ограничений, предусмотренных законодательством обеих стран.» Пункт 10 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения С к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 37: Соответствует пункту 11 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 37 был изменён и перенумерован как пункт 65 (см. историю пункта 65), пункт 11 был изменён и перенумерован как пункт 37, и заголовок, предшествующий пункту 11, был перемещён вместе с ним, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11

гласил следующее: «11. Ниже приводится предлагаемый текст положения, которое может быть включено в двусторонние конвенции для решения вышеуказанной проблемы:

a) Взносы, уплачиваемые физическим лицом, которое оказывает услуги в рамках занятости в одном Договаривающемся государстве, в пенсионную схему, учреждённую и признанную для целей налогообложения в другом Договаривающемся государстве, вычитаются в первом упомянутом Государстве при определении налогооблагаемого дохода этого физического лица и обрабатываются в этом Государстве таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, которая признана для целей налогообложения в этом первом упомянутом Государстве, при условии, что: (i) физическое лицо не было резидентом этого Государства и делало взносы в пенсионную схему непосредственно перед тем, как оно начало осуществлять занятость в этом Государстве; и (ii) пенсионная схема принимается компетентным органом этого Государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим Государством.

b) Для целей подпункта a): (i) термин «пенсионная схема» означает соглашение, в котором физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат, подлежащих уплате в отношении занятости, упомянутой в подпункте a); и (ii) пенсионная схема признана для целей налогообложения в Государстве, если взносы в эту схему дают право на налоговые льготы в этом Государстве.» Пункт 11 был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «зависимые личные услуги» на «услуги в рамках занятости» и замены слов «зависимые личные услуги» на слово «занятость» докладом, C (18) озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу, озаглавленному «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Ниже приводится предлагаемый текст положения, которое может быть включено в двусторонние конвенции для решения вышеуказанной проблемы: «a) Взносы, уплачиваемые физическим лицом, которое оказывает зависимые личные услуги в одном Договаривающемся государстве, в пенсионную схему, учреждённую и признанную для целей налогообложения в другом Договаривающемся государстве, вычитаются в первом упомянутом Государстве при определении налогооблагаемого дохода этого физического лица и обрабатываются в этом Государстве таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, которая признана для целей налогообложения в этом первом упомянутом Государстве, при условии, что: (i) физическое лицо не было резидентом этого Государства и делало взносы в пенсионную схему непосредственно перед тем, как оно начало осуществлять занятость в этом Государстве; и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

(ii) пенсионная схема принимается компетентным органом этого Государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим Государством.

b) Для целей подпункта a): (i) термин «пенсионная схема» означает соглашение, в котором физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат, подлежащих уплате в отношении зависимых личных услуг, упомянутых в подпункте a); и (ii) пенсионная схема признана для целей налогообложения в Государстве, если взносы в эту схему дают право на налоговые льготы в этом Государстве.»» Пункт 11 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C к докладу, озаглавленному «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 38: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 38 был удалён и был добавлен новый пункт 38 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 38, был перенесён непосредственно перед пунктом 70 (см. историю пункта 70). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Франция считает, что сфера действия предложенного положения в пункте 11 выше должна определяться с учётом не

только пенсионной схемы, в которую налогоплательщик делал взносы до своего отъезда, но и любой схемы, которая была заменена ею.» Пункт 38 был добавлен 23 июля 1992 г. вместе с предшествующим заголовком докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 39: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 39 и предшествующий ему заголовок были удалены, и был добавлен новый пункт 39 докладом, озаглавленным С (18) «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 39 и предшествующий заголовок гласили следующее:

«Оговорки по Статье

39. Австралия, Греция, Мексика, Новая Зеландия и Португалия оставляют за собой право предложить, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.»

Пункт 39 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Греции и Мексики в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Австралия, Новая Зеландия и Португалия оставляют за собой право предложить, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.»

Пункт 39 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Новой Зеландии и

Португалии в качестве стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Австралия оставляет за собой право предложить, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 39 ранее был изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 31 марта 1994 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 39 гласил следующее: «39. При ведении переговоров с другими странами-участницами Австралия будет предлагать, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.» Пункт 39 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Австралия сохраняет свою позицию по этой Статье. При ведении переговоров с другими странами-участницами австралийские власти будут предлагать, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.»

Пункт 39 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 4 Модельной конвенции 1977 года.

23 июля 1992 г. пункт 4 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 39, и заголовок, предшествующий пункту 4, был перемещён вместе с ним докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 4 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 2, был перенесён непосредственно перед пунктом 4.

Пункт 40: Соответствует пункту 12 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 40 был удалён, а пункт 12 был изменён и перенумерован как

пункт 40 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Подпункт a) предлагаемого положения устанавливает характеристики как работника, так и взносов, к которым применяется положение. Он также закрепляет принцип, согласно которому взносы, уплачиваемые физическим лицом, оказывающим услуги в рамках занятости по смыслу Статьи 15 в одном C (18) Договаривающемся государстве (государстве пребывания), в определённую пенсионную схему в другом Договаривающемся государстве (государстве резидентства), подлежат устранению налогообложения в государстве пребывания при соблюдении тех же условий и ограничений, что и льготы в отношении взносов в внутренние пенсионные схемы государства пребывания.»

Пункт 12 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов

«зависимые личные услуги» на «услуги в рамках занятости» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Подпункт a) предлагаемого положения устанавливает характеристики как работника, так и взносов, к которым применяется положение. Он также закрепляет принцип, согласно которому взносы, уплачиваемые физическим лицом, оказывающим зависимые личные услуги по смыслу Статьи 15 в одном Договаривающемся государстве (государстве пребывания), в определённую пенсионную схему в другом Договаривающемся государстве (государстве резидентства), подлежат устранению налогообложения в государстве пребывания при соблюдении тех же условий и ограничений, что и льготы в отношении взносов во внутренние пенсионные схемы государства пребывания.»

Пункт 12 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Приложения C к докладу под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 40 в редакции после 31 марта 1994 г. был удалён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 31 марта 1994 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада сохраняет свою позицию по этой Статье. При ведении переговоров о конвенциях канадские власти будут предлагать, чтобы стране, в которой возникают пенсии, было предоставлено ограниченное право облагать их налогом.»

Пункт 40 был изменён 31 марта 1994 г. путём удаления третьего предложения

пункта, которое было частично включено в новый пункт 45 (см. историю пункта 45), докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Канада сохраняет свою позицию по этой Статье. При ведении переговоров о конвенциях канадские власти будут предлагать, чтобы стране, в которой возникают пенсии, было предоставлено ограниченное право облагать их налогом. Канада также хотела бы применять это правило к пенсиям, указанным в Статье 19, для обеспечения единообразия режима.»

Пункт 40 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 5 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 5 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 40 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 5 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 41: Соответствует пункту 13 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 41 был удалён, а пункт 13 был изменён и перенумерован как

пункт 41 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 13 гласил следующее:

C (18) «13. Льготы в отношении взносов в пенсионную схему страны резидентства при указанных условиях могут предоставляться либо страной резидентства, то есть страной, в которой расположена пенсионная схема, либо государством пребывания, где осуществляются экономические виды деятельности, порождающие взносы.»

Пункт 13 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C к докладу под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 41 в редакции после 23 октября 1997 г. был удалён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 41 гласил следующее: «41. Финляндия и Швеция при ведении переговоров о конвенциях хотели бы сохранить право облагать налогом пенсии, выплачиваемые нерезидентам, если такие пенсии выплачиваются в отношении прошлых услуг, оказанных главным образом на их соответствующей территории.»

Пункт 41 был изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР

23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 41 гласил следующее: «41. Финляндия и Швеция при ведении переговоров о конвенциях с другими странами- участницами хотели бы сохранить право облагать налогом пенсии, выплачиваемые нерезидентам,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

если такие пенсии выплачиваются в отношении прошлых услуг, оказанных главным образом на их соответствующей территории.»

Пункт 41 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 6 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 6 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 41 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 6

гласил следующее: «6. Швеция при ведении переговоров о конвенциях с другими странами-участницами хотела бы сохранить право облагать налогом пенсии, выплачиваемые нерезидентам Швеции, если такие пенсии выплачиваются в отношении прошлых услуг, оказанных главным образом в Швеции.»

Пункт 6 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 42: Соответствует пункту 14 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 42 был удалён, а пункт 14 был изменён и перенумерован как

пункт 42 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 14 гласил следующее:

«14. Решение, при котором льготы предоставлялись бы страной резидентства, может оказаться неэффективным, поскольку у работника может не быть или может быть мало налогооблагаемого дохода в этой стране. Практические соображения поэтому свидетельствуют о том, что предпочтительнее, чтобы льготы предоставлялись государством пребывания, и именно это решение принято в предлагаемом положении.»

Пункт 14 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C к докладу под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 42 в редакции после 28 января 2003 г. был удалён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 42 гласил C (18) следующее: «42. При ведении переговоров о двусторонних конвенциях Бельгия будет предлагать, чтобы государству источника было предоставлено право облагать налогом пенсии, возникающие в этом Государстве.»

Пункт 42 был изменён 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР

28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 42 гласил следующее: «42. При ведении переговоров о двусторонних конвенциях Бельгия будет предлагать, чтобы государству источника в любом случае было предоставлено право облагать налогом пенсии и пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства или по общей схеме, учреждённой этим Договаривающимся государством для дополнения выплат, предоставляемых в соответствии с этим законодательством о социальном обеспечении.»

Пункт 42 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43: Соответствует пункту 15 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 43 был удалён, а пункт 15 был изменён и перенумерован как

пункт 43 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 15 гласил следующее:

«15. Рассматривая характеристики работника, подпункт a) ясно указывает, что для получения устранения налогообложения в государстве пребывания

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

работник не должен был быть резидентом государства пребывания непосредственно до начала работы там.»

Пункт 15 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C к докладу под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 43 в редакции после 29 апреля 2000 г. был удалён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Дания и Соединённые Штаты сохраняют свою позицию по этой Статье, включая право включить положение, согласно которому пенсии, выплачиваемые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом Государстве.»

Пункт 43 был изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Соединённых Штатов в качестве страны,

делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Дания сохраняет свою позицию по этой Статье, включая право включить положение, согласно которому пенсии, выплачиваемые в соответствии с законодательством о социальном обеспечении Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом Государстве.»

Пункт 43 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 44: Соответствует пункту 16 в редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 44 был удалён, а пункт 16 был изменён и перенумерован как

пункт 44 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 16 гласил следующее:

«16. Подпункт a), однако, не ограничивает применение положения только C (18) командированными работниками, которые становятся резидентами государства пребывания. Во многих случаях работники, работающие за границей, которые остаются резидентами своего государства резидентства, продолжат иметь право на льготы там, но это будет не во всех случаях. Предлагаемое положение поэтому применяется к нерезидентам, работающим в государстве

пребывания, а также к командированным в государство пребывания, которые приобретают статус резидента там. В некоторых странах-участницах внутреннее законодательство может ограничивать вычет взносами, уплачиваемыми резидентами, и эти страны-участницы могут пожелать ограничить предлагаемое положение с учётом этого. Также Государства со специальным режимом для нерезидентов (например, налогообложение по специальной низкой ставке) могут при двусторонних переговорах пожелать согласовать положение, ограниченное резидентами.»

Пункт 16 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения С к докладу под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 44 в редакции после 28 января 2003 г. был удалён 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Канада, Ирландия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в Статью явное упоминание «аннуитетов» (см. пункт 1 выше).» Пункт 44 был изменён 28 января 2003 г. путём удаления слов «пункта 1», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Канада, Ирландия и Соединённое Королевство оставляют за собой право включить в

пункт 1 Статьи явное упоминание «аннуитетов» (см. пункт 1

выше).»

Пункт 44 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Ирландии в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После

23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Канада и Соединенное Королевство оставляют за собой право включить в

пункт 1 статьи явное упоминание «аннуитетов» (см. пункт 1

выше).»

Пункт 44 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 45: Соответствует пункту 17 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 45 был удален, а пункт 17 был перенумерован в пункт 45 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 17 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения С доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 45 в редакции после 28 января 2003 г. был удален 15 июля 2005 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Бельгия, Канада и Норвегия оставляют за собой право распространить применение Статьи 18 на пенсии, указанные в Статье 19, для обеспечения единообразия режима.» C (18)

Пункт 45 был изменен 28 января 2003 г. путем добавления Бельгии в список

стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1994 г. и до 28 января 2003 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Канада и Норвегия оставляют за собой право распространить применение Статьи 18 на пенсии, указанные в Статье 19, для обеспечения единообразия режима.»

Пункт 45 в редакции после 31 марта 1994 г. был частично включен в третье

предложение пункта 40 и дублировал оговорку в пункте 12 Комментария к Статье 19 (см. историю пункта 40 и пункта 12 Комментария к Статье 19) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

Пункт 46: Соответствует пункту 18 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 18 был изменен и перенумерован в пункт 46 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 18 гласил следующее: «18. Поскольку не является необычным, когда работники командируются последовательно в ряд разных стран, предлагаемое положение не ограничивается работниками, которые являются резидентами государства резидентства (home State) непосредственно до осуществления трудовой деятельности в государстве пребывания (host State). Положение распространяется на работника, прибывающего в государство пребывания из третьей страны, поскольку оно ограничено только работниками, которые не были резидентами в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

государстве пребывания до начала работы там. Однако Статья 1 ограничивает сферу действия Конвенции резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Таким образом, работник, который не является ни резидентом государства пребывания, ни резидентом государства резидентства, где учреждена пенсионная схема, находится вне сферы действия Конвенции между двумя Государствами.»

Пункт 18 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 47: Соответствует пункту 19 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 19 был изменен и перенумерован в пункт 47 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Предлагаемое положение не устанавливает ограничений по продолжительности времени, в течение которого работник может работать в государстве пребывания. Можно утверждать, что, если работник работает в государстве пребывания достаточно долго, то оно фактически становится его государством резидентства, и данное положение больше не должно применяться. Действительно, некоторые государства пребывания уже ограничивают льготы (relief) по взносам в иностранные пенсионные схемы

работников/работодателей случаями, когда командированные работники присутствуют на временной основе.»

Пункт 19 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 48: Соответствует пункту 20 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 20 был изменен и перенумерован в пункт 48 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 20 гласил следующее: C (18) «20. Кроме того, включение ограничения по времени может быть полезным для предотвращения возможности злоупотреблений, изложенной в пункте 17 выше. В ходе двусторонних переговоров отдельные страны могут счесть целесообразным включить ограничение по продолжительности времени, в течение которого работник может осуществлять трудовую деятельность в государстве пребывания, после истечения которого льготы (reliefs), предоставляемые предлагаемым положением, больше не будут применяться.»

Пункт 20 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 49: Изменен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 49 гласил следующее: «49. Рассматривая характеристики взносов, пункт 1 предусматривает ряд критериев. Он четко указывает, что положение применяется только к взносам, сделанным физическим лицом или от его имени в пенсионную схему, учрежденную и признанную для целей налогообложения в государстве резидентства. Фраза «признанная для целей налогообложения» далее определяется в подпункте 2 b) предлагаемого положения. Фраза «сделанные физическим лицом или от его имени» предназначена для применения к взносам, которые сделаны непосредственно физическим лицом, а также к тем, которые сделаны в пользу этого физического лица работодателем или другой стороной (например, супругом). Хотя

пункт 4 Статьи 24 обеспечивает, что взносы работодателя в пенсионный

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

фонд, являющийся резидентом другого Договаривающегося государства, подлежат вычету на тех же условиях, что и взносы в пенсионный фонд резидента, это положение может быть недостаточным для обеспечения аналогичного режима взносов работодателя в отечественные и иностранные пенсионные фонды. Это будет иметь место, например, когда взносы работодателя в иностранный фонд рассматриваются как налогооблагаемая выгода (taxable benefit) в руках работника или когда вычет взносов работодателя не зависит от того, является ли фонд резидентом, а, скорее, от других условий (например, регистрация в налоговых органах или наличие представительств), которые приводят к общему исключению иностранных пенсионных фондов. По этим причинам взносы работодателя покрываются предлагаемым положением, даже если пункт 4 Статьи 24 может уже обеспечить аналогичные льготы (relief) в некоторых случаях.»

Пункт 49 в редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 21. В эту дату

пункт 21 был изменен и перенумерован в пункт 49 докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Рассматривая характеристики взносов, подпункт a) предусматривает ряд критериев. Он четко указывает, что положение применяется только к взносам, которые несет физическое лицо в пенсионную схему, учрежденную и признанную для целей налогообложения в государстве резидентства. Фраза «признанная для целей налогообложения» далее определяется в подразделе b)(ii) предлагаемого положения.»

Пункт 21 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 50: Соответствует пункту 22 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 22 был изменен и перенумерован в пункт 50 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Второй критерий, применяемый к характеристикам взносов, заключается в том, что C (18) взносы должны быть сделаны в схему государства резидентства, признанную компетентным органом государства пребывания как в целом соответствующую схеме, признанной таковой для целей налогообложения государством пребывания. Это основано на предпосылке, что только взносы в признанные схемы имеют право на льготы (relief) в странах- участницах. Это ограничение, конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим для взносов, уплаченных, когда работник работал за границей, и для взносов, уплаченных во время работы в государстве резидентства. Если правила государства пребывания для признания пенсионных схем были бы более узкими, чем правила государства резидентства, работник мог бы обнаружить, что взносы в его пенсионную схему государства резидентства трактовались менее благоприятно, когда он работал в государстве пребывания, чем когда он работал в государстве резидентства.»

Пункт 22 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 51: Соответствует пункту 23 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 23 был изменен и перенумерован в пункт 51 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 23 гласил следующее: «23. Однако это не соответствовало бы заявленной цели обеспечения, насколько это возможно, эквивалентного налогового режима для взносов работников, если бы предоставлялись льготы (relief)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

по взносам, которые не соответствуют — по крайней мере, в широком смысле — схемам, признанным внутри страны. Поступление таким образом означало бы, что размер льгот (relief) в государстве пребывания зависел бы от законодательства государства резидентства. Кроме того, было бы трудно обосновать различное отношение к работникам, работающим бок о бок, в зависимости от того, находится ли их пенсионная схема в своей стране или за границей (и если за границей, то в одной стране или в другой). Ограничивая предлагаемое положение схемами,

которые в целом соответствуют схемам в государстве пребывания, таких трудностей удается избежать.»

Пункт 23 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 52: Соответствует пункту 24 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 24 был изменен и перенумерован в пункт 52 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Предлагаемое положение четко указывает, что определение того, соответствует ли схема в государстве резидентства в целом признанным схемам в государстве пребывания, является задачей компетентного органа государства пребывания. Отдельные Государства могут пожелать в ходе двусторонних переговоров установить, какое толкование компетентный орган придает термину «в целом соответствующий»; например, насколько широко он толкуется и какие критерии применяются.»

Пункт 24 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 53: Соответствует пункту 25 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 25 был изменен и перенумерован в пункт 53 докладом C (18) под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Взносы, охватываемые положением, ограничиваются платежами в схемы, в которые работник вносил взносы до начала осуществления своей трудовой деятельности в государстве пребывания. Это означает, что взносы в новые пенсионные схемы, к которым работник присоединяется, находясь в государстве пребывания, исключаются из предлагаемого положения.»

Пункт 25 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 54: Соответствует пункту 26 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 26 был изменен и перенумерован в пункт 54 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Однако признается, что могут потребоваться специальные правила для охвата случаев, когда новые пенсионные схемы заменяют предыдущие. Например, в некоторых странах-участницах может быть обычной практикой, что если компания-работодатель поглощается другой компанией, существующая корпоративная пенсионная схема для ее работников может быть прекращена, а новая схема открыта новым работодателем. В

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

ходе двусторонних переговоров, следовательно, отдельные Государства могут пожелать дополнить это положение для охвата таких схем замещения.»

Пункт 26 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 55: Соответствует пункту 27 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 27 был изменен и перенумерован в пункт 55 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Подпункт a) также определяет льготы (relief), которые должны быть предоставлены государством пребывания, если характеристики работника и взносов подпадают под действие положения. Вкратце, льготы (relief) должны быть предоставлены таким образом, который соответствует тому, как льготы (relief) были бы предоставлены, если бы взносы были сделаны в схему, учрежденную в государстве пребывания.»

Пункт 27 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.).

Пункт 56: Соответствует пункту 28 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 28 был изменен и перенумерован в пункт 56 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Совет 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 28 гласил следующее: «28. Данная мера устранения (relief), конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим (tax treatment) для взносов, уплачиваемых, когда работник работает за границей, и взносов, уплачиваемых, когда он работает в стране происхождения (home country). Аналогичные соображения применимы здесь к тем, которые обсуждались в пунктах 22 и 23 выше. Однако эта мера обеспечивает эквивалентный режим для взносов коллег. Рассматривается следующий пример. Страна происхождения разрешает устранение в отношении пенсионных взносов при условии ограничения в 18 % от дохода. Принимающая страна (host country) разрешает устранение при условии ограничения в 20 %. Предлагаемое положение (provision) в пункте 11 требовало бы от принимающей страны предоставления устранения в пределах ее национального ограничения в 20 %. Странам, желающим принять ограничение, установленное в стране происхождения, необходимо было бы соответствующим образом изменить формулировку положения». Пункт 28 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (The Tax Treatment of Employee’s Contributions to Foreign Pension Schemes) (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 57: Соответствует пункту 29 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 29 был изменён и перенумерован как пункт 57 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.» (The 2005 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 29 гласил следующее: «29. Размер и метод предоставления устранения будут зависеть от национального налогового режима пенсионных взносов со стороны принимающего государства (host State). Это решило бы такие вопросы, как то, имеют ли взносы право на устранение полностью или только частично, и должно ли устранение предоставляться в виде вычета при расчете налогооблагаемого дохода (taxable income) (и если да, то какого дохода, например, только дохода от занятости или всего дохода) или в виде налогового зачета (tax credit)».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 29 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под

названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 58: Соответствует пункту 30 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 30 был изменён и перенумерован как пункт 58 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Перевод на работу за границу может означать не только то, что взносы работника в пенсионную схему (pension scheme) в его стране происхождения перестают иметь право на налоговое устранение. Это также может означать, что взносы работодателя в пенсионную схему рассматриваются как доход работника для целей налогообложения (tax purposes). В некоторых странах-членах работники облагаются налогом на взносы работодателя в национальные схемы (domestic schemes) при работе в стране происхождения, тогда как в других эти взносы остаются освобожденными (exempt). Таким образом, положение умалчивает о режиме таких взносов, хотя страны-члены могут пожелать распространить предлагаемое положение в двусторонних договорах, чтобы обеспечить, что взносы работодателей в контексте налоговой обязанности (tax liability) работников будут облагаться таким же режимом, который получили бы такие взносы в национальные схемы». Пункт 30 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 59: Соответствует пункту 31 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 31 был изменён и перенумерован как пункт 59 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 31 гласил следующее: C (18) «31. Подпункт (subdivision) b)(i) определяет пенсионную схему для целей подпункта a). Он ясно указывает, что для этих целей пенсионная схема представляет собой механизм (arrangement), в котором участвует физическое лицо, осуществляющее платежи, с целью обеспечения пенсионных выплат (retirement benefits). Эти выплаты должны производиться в отношении осуществления занятости в принимающем государстве. Все вышеуказанные условия должны применяться к пенсионной схеме, прежде чем она сможет получить право на устранение в соответствии с предлагаемым положением». Пункт 31 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 60: Соответствует пункту 32 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 32 был изменён и перенумерован как пункт 60 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 32 гласил следующее: «32. Подпункт b)(i) относится к участию физического лица в пенсионной схеме с целью обеспечения пенсионных выплат. Это определение предназначено для обеспечения того, чтобы доля взносов, внесенных для обеспечения выплат, отличных от периодических пенсионных платежей при выходе на пенсию, например, единовременной выплаты при выходе на пенсию, также имела право на устранение в соответствии с положением».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 32 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 61: Соответствует пункту 33 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 33 был изменён и перенумерован как пункт 61 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Первоначальное определение пенсионной схемы — это «механизм». Это широко сформулированный термин, использование которого призвано охватить различные формы, которые могут принимать пенсионные схемы в отдельных странах-членах». Пункт 33 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 62: Соответствует пункту 34 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 34 был изменён и

перенумерован как пункт 62 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Хотя подпункт b)(i) устанавливает, что участие в этой схеме должно осуществляться физическим лицом, выполняющим занятость, упомянутую в подпункте a), в нем нет ссылки на личность получателя пенсионных выплат, обеспеченных участием в схеме. Это сделано для того, чтобы любая доля взносов, предназначенных для формирования пенсии вдовы или иждивенца, могла иметь право на устранение в соответствии с предлагаемым положением». Пункт 34 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). C (18) Пункт 63: Соответствует пункту 35 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 35 был изменён и перенумерован как пункт 63 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Определение пенсионной схемы не делает различий между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных схем (State-run occupational pension schemes), и аналогичными частными схемами (privately-run schemes). Обе охватываются сферой действия положения. Любые пенсии, такие как пенсии из общих государственных пенсионных схем (general State pension schemes), зависящие от стажа взносов, независимо от того, являются ли вкладчики работниками, исключаются из положения, поскольку физическое лицо не будет вносить взносы в такие схемы для получения выплат в отношении его занятости». Пункт 35 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путем удаления слов «оказанных зависимых личных услуг» (dependent personal services rendered) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.» (The 2000 Update to the Model Tax Convention), принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам (Committee on Fiscal Affairs) 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 35 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

«35. Определение пенсионной схемы не делает различий между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных схем, и аналогичными частными схемами. Обе охватываются сферой действия положения. Любые пенсии, такие как пенсии из общих государственных пенсионных схем, зависящие от стажа взносов, независимо от того, являются ли вкладчики работниками, исключаются из положения, поскольку физическое лицо не будет вносить взносы в такие схемы для получения выплат в отношении оказанных зависимых личных услуг». Пункт 35 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 64: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 64 гласил следующее: «64. Подпункт 2 b) далее определяет фразу «признанная для целей налогообложения». Поскольку цель положения состоит, насколько это возможно, в обеспечении того, чтобы взносы не облагались налогом ни более, ни менее благоприятно, чем если бы физическое лицо было резидентом в своей стране происхождения, правильно ограничить сферу действия положения взносами, которые имели бы право на устранение, если бы физическое лицо оставалось в стране происхождения. Положение стремится достичь этой цели, ограничивая свою сферу действия взносами, внесенными в схему, только если взносы в эту схему будут иметь право на налоговое устранение в этом государстве». Пункт 64 в его редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 36. В эту дату пункт 36 был изменён и перенумерован как пункт 64 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 36 гласил следующее: C (18) «36. Подпункт b)(ii) далее определяет фразу «признанная для целей налогообложения». Поскольку цель положения состоит, насколько это возможно, в обеспечении

того, чтобы взносы не облагались налогом ни более, ни менее благоприятно, чем если бы работник был резидентом в своей стране происхождения, правильно ограничить положение взносами, которые имели бы право на устранение, если бы работник оставался в стране происхождения. Положение стремится достичь этой цели, ограничивая свою сферу действия взносами, внесенными в схему, только если взносы в эту схему будут иметь право на налоговое устранение в этом государстве». Пункт 36 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 65: Соответствует пункту 37 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту дату пункт 37 был изменён и перенумерован как пункт 65 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 37 гласил следующее: «37. Этот метод попытки достижения паритета режимов предполагает, что во всех странах-членах только взносы в признанные пенсионные схемы имеют право на устранение. Налоговый режим взносов в пенсионные схемы в рамках налоговых систем стран-членов может отличаться от этого предположения. Признается, что в двусторонних переговорах (bilateral negotiations) отдельные страны могут пожелать дополнительно определить квалифицирующие пенсионные схемы в терминах, соответствующих их национальному законодательству договаривающихся сторон (treaty partners)».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 18

Пункт 37 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе Приложения C доклада под названием «Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы» (принят Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 66: Добавлен 15 июля 2005 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 67: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 68: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 69: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 69 гласил следующее: «69. В случае, если в соответствии со своим национальным законодательством два Государства применяют одинаковый подход, предусматривающий общее освобождение от налога инвестиционного дохода (investment income) пенсионных фондов (pension funds), учрежденных на их территории, эти Государства, для достижения большей нейтральности в отношении размещения капитала, могут пожелать распространить это освобождение на инвестиционный доход, который пенсионный фонд, учрежденный в одном Государстве, получает из другого Государства. Для этого Государства иногда включают в свои конвенции положение, сформулированное следующим образом: Несмотря на любое положение настоящей Конвенции, доход, возникающий в одном Договаривающемся государстве и получаемый резидентом другого Договаривающегося государства, который был учрежден и действует исключительно для управления или предоставления пенсионных выплат и который был принят компетентным органом (competent authority) первого упомянутого Государства как в целом соответствующий пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим Государством, освобождается от налога в этом Государстве». Пункт 69 был добавлен 15 июля 2005 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. C (18) Пункт 70: Добавлен 15 июля 2005 г., и заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещен непосредственно перед пунктом 70 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 71: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ В СВЯЗИ С ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБОЙ

1. Настоящая статья применяется к окладам, заработной плате и другим аналогичным вознаграждениям, а также пенсиям, выплачиваемым в связи с государственной службой. Аналогичные положения в старых двусторонних конвенциях были сформулированы таким образом, чтобы соответствовать правилам международной вежливости и взаимного уважения между суверенными Государствами. Поэтому их сфера применения была довольно ограниченной. Однако значение и сфера применения Статьи 19 возросли в связи с тем, что вследствие роста государственного сектора во многих странах государственная деятельность за рубежом значительно расширилась. Согласно первоначальной версии пункта 1 Статьи 19 проекта Конвенции 1963 г. платящее Государство имело право облагать налогом платежи, произведенные за услуги, оказанные этому Государству или его политическому подразделению или местному органу власти. Использовалось выражение «могут облагаться налогом», и это не означало исключительного права на налогообложение. (Изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

2. В Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 был разделен на два пункта: пункт 1, касающийся окладов, заработной платы и других аналогичных вознаграждений, за исключением пенсий, и пункт 2, касающийся пенсий, соответственно. В отличие от первоначального положения, подпункт а) пунктов 1 и 2 основаны на принципе, согласно которому платящее Государство должно иметь исключительное право на налогообложение этих платежей. Страны, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего метода устранения двойного налогообложения в своих конвенциях, таким образом, в качестве исключения из этого метода, обязаны освобождать от налога такие платежи С (19) своим резидентам, которые рассматриваются в пунктах 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения для устранения двойного налогообложения, они могут продолжать использовать выражение «могут облагаться налогом» вместо «подлежат налогообложению только». В отношении таких стран эффект, конечно, будет одинаковым, независимо от того, какое из этих выражений они используют. Подразумевается, что выражение «подлежат налогообложению только» не должно препятствовать Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный согласно подпункту а) пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, подлежащей взиманию с дохода, получаемого его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение платящему Государству содержится в таком большом количестве действующих конвенций между странами-членами ОЭСР, что его можно считать уже международно признанным. Он также соответствует концепции международной вежливости, лежащей в основе Статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических и консульских сношениях. Однако следует отметить, что Статья не предназначена для ограничения действия каких-либо правил, вытекающих из международного права, в случае дипломатических представительств и консульских учреждений (см. Статью 28), а касается случаев, не охваченных такими правилами. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2.1. В 1994 г. в пункт 1 была внесена дополнительная поправка путем замены термина «вознаграждение» на слова «оклады, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения». Эта поправка была призвана уточнить сферу применения Статьи, которая применяется только к государственным служащим и лицам, получающим пенсии от предыдущей работы в Государстве, а не к лицам, оказывающим независимые услуги Государству или получающим пенсии, связанные с такими услугами. (Добавлен 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

2.2. Страны-члены, как правило, понимают термин «оклады, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения... выплачиваемые» как включающий льготы в натуральной форме, полученные в связи с услугами, оказанными Государству или его политическому подразделению или местному органу власти (например, использование жилья или автомобиля, страхование здоровья или жизни и членство в клубах). (Заменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

3. Положения Статьи применяются к платежам, производимым не только Государством, но также его политическими подразделениями и местными органами власти (составные государства, регионы, провинции, департаменты, кантоны, округа, аррондисманы, районы, муниципалитеты или группы муниципалитетов и т.д.). (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

4. Исключение из принципа предоставления исключительной налоговой власти платящему Государству содержится в подпункте b) пункта 1. Это следует рассматривать С (19) в контексте того, что, согласно вышеупомянутым Венским конвенциям, принимающему Государству разрешается облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое определенным категориям персонала иностранных дипломатических представительств и консульских учреждений, которые являются постоянными резидентами или гражданами этого Государства. Учитывая, что пенсии, выплачиваемые вышедшим на пенсию государственным служащим, должны рассматриваться для целей налогообложения так же, как оклады или заработная плата, выплачиваемые таким служащим в период их активной службы, исключение, подобное тому, что содержится в подпункте b) пункта 1, также включено в подпункт b) пункта 2 относительно пенсий. Поскольку условие, изложенное в подразделе b)(ii) пункта 1, не может быть действительным в отношении пенсионера, единственным предварительным условием для права принимающего Государства облагать налогом пенсию является то, что пенсионер должен быть одним из его собственных резидентов и граждан. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5. Согласно Статье 19 проекта Конвенции 1963 г., услуги, оказанные Государству, политическому подразделению или местному органу власти, должны были быть оказаны «при выполнении функций правительственного характера». Это КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19 выражение было исключено из Модельной конвенции 1977 г. Однако некоторые страны-члены ОЭСР считали, что это исключение приведет к расширению сферы действия Статьи. Договаривающиеся государства, придерживающиеся такого мнения и считающие, что такое расширение нежелательно, могут продолжать использовать и, предпочтительно, уточнять выражение «при выполнении функций правительственного характера» в своих двусторонних конвенциях. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

5.1. Хотя слово «пенсия» в своем обычном значении охватывает только периодические платежи, слова «другие аналогичные вознаграждения», которые были добавлены в пункт 2 в 2005 г., достаточно широки, чтобы охватывать непериодические платежи. Например, единовременная выплата взамен периодических пенсионных выплат, производимая бывшему государственному служащему после прекращения трудовой деятельности, может подпадать под действие пункта 2 Статьи. Вопрос о том, следует ли конкретную единовременную выплату, произведенную в этих обстоятельствах, рассматривать как другое вознаграждение, аналогичное пенсии, подпадающее под пункт 2, или как окончательное вознаграждение за выполненную работу, подпадающее под пункт 1, является вопросом факта, который может быть разрешен с учетом факторов, изложенных в пункте 5 Комментария к Статье 18. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5.2. Следует отметить, что выражение «из фондов, созданных» в подпункте a) пункта 2 охватывает ситуацию, когда пенсия выплачивается не напрямую Государством, политическим подразделением или местным органом власти, а из отдельных фондов, созданных государственным органом. Кроме того, первоначальный капитал фонда не обязательно должен быть предоставлен Государством, политическим подразделением или местным органом власти. Эта фраза будет охватывать платежи из частного С (19) управляемого фонда, созданного для государственного органа. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5.3. Возникает проблема, когда пенсии выплачиваются за комбинированные частные и государственные услуги. Эта проблема может часто возникать, когда лицо было занято как в частном, так и в государственном секторе и получает одну пенсию в отношении обоих периодов занятости. Это может произойти либо потому, что лицо участвовало в одной и той же схеме на протяжении всей занятости, либо потому, что пенсионные права лица были переносимыми. Тенденция к большей мобильности между частным и государственным секторами может повысить значимость этой проблемы. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5.4. В случае, когда государственный служащий, оказавший услуги Государству, перевел право на пенсию из государственной схемы в частную схему, пенсионные выплаты облагались бы налогом только в соответствии со Статьей 18, поскольку такой платеж КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19 не соответствовал бы техническому требованию подпункта 2 a). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5.5. В случае, когда перевод осуществляется в противоположном направлении, и пенсионные права переведены из частной схемы в государственную схему, некоторые Государства облагают налогом все пенсионные выплаты в соответствии со Статьей 19. Однако другие Государства

распределяют пенсионные выплаты на основе относительного источника права на пенсию таким образом, что одна часть облагается налогом в соответствии со Статьей 18, а другая часть в соответствии со Статьей 18. При этом некоторые Государства считают, что если один источник предоставил значительно основную часть пенсии, то пенсия должна рассматриваться как выплаченная исключительно из этого источника. Тем не менее, признается, что распределение часто вызывает значительные административные трудности. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5.6. Договаривающиеся государства могут быть обеспокоены потерей доходов или возможностью двойного неналогообложения, если режим налогообложения пенсий может быть изменен путем перевода фонда между государственными и частными схемами. Распределение может противодействовать этому; однако, чтобы позволить применять распределение к пенсионным правам, которые переводятся из государственной схемы в частную схему, Договаривающиеся государства могут в двусторонних переговорах рассмотреть возможность распространения действия подпункта 2 а) на ту часть любой пенсии или другого аналогичного вознаграждения, которая выплачивается в отношении услуг, оказанных Договаривающемуся государству или его политическому подразделению или местному органу власти. Такое положение может быть сформулировано следующим образом:

2. а) Несмотря на положения пункта 1, часть любой пенсии или другого аналогичного вознаграждения, которая выплачивается в отношении услуг, С (19) оказанных Договаривающемуся государству или его политическому подразделению или местному органу власти, подлежит налогообложению только в этом Договаривающемся государстве. В качестве альтернативы Договаривающиеся государства могут решить эту проблему, подвергнув все пенсии общему режиму. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

6. Пункты 1 и 2 не применяются, если услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти, выплачивающих оклады, заработную плату, пенсии или другие аналогичные вознаграждения. В таких случаях применяются обычные правила: Статья 15 для заработной платы и окладов, Статья 16 для гонораров директоров и других аналогичных выплат, Статья 17 для артистов и спортсменов и Статья 18 для пенсий. Договаривающиеся государства, желающие по конкретным причинам отказаться от пункта 3 в своих двусторонних конвенциях, могут свободно это сделать, тем самым включая в пункты 1 и 2 также услуги, оказанные в связи с предпринимательской деятельностью. Ввиду специфических функций, выполняемых некоторыми государственными органами, например, Государственными железными дорогами, Почтой, государственными театрами и т.д., Договаривающиеся государства КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19, желающие сохранить пункт 3, могут договориться в двусторонних переговорах включить в положения пунктов 1 и 2 оклады, заработную плату, пенсии и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые такими органами, даже если можно сказать, что они осуществляют предпринимательскую деятельность. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Замечание к Комментарию

7. Нидерланды не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 5.4 и 5.6. Распределение пенсионных выплат на основе относительного источника пенсионных прав, частной или государственной занятости, с точки зрения Нидерландов, также возможно, если пенсионные права передаются из государственной пенсионной схемы в частную схему. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

8. Германия оставляет за собой право включать положение, которое охватывает услуги, оказанные специальным частноправовым учреждениям, выполняющим общественные цели и финансируемым из государственных бюджетов, например, Гёте-институту или Германской службе академических обменов, а также вознаграждение, выплачиваемое специалисту или добровольцу, откомандированному в другое Договаривающееся государство в рамках программы помощи развитию, как государственные услуги в соответствии со Статьей 19. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9. Соединенные Штаты оставляют за собой право изменять текст, чтобы указать, что его применение не ограничено Статьей 1. С (19) (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

10. (Удалён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

11. Франция оставляет за собой право указывать в своих конвенциях, что оклады, заработная плата и другие аналогичные вознаграждения, выплачиваемые Договаривающимся государством или его политическим подразделением или местным органом власти физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому Государству или подразделению или органу власти, подлежат налогообложению только в этом Государстве, если физическое лицо является гражданином обоих Договаривающихся государств. Кроме того, Франция оставляет за собой свою позицию относительно подраздела b)(ii) пункта 1 ввиду трудностей, вызванных этим положением. (Изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

12. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

13. Франция считает, что сфера применения Статьи 19 должна охватывать:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

— вознаграждение, выплачиваемое публичными юридическими лицами Государства, его политического подразделения или местных органов власти, поскольку личность плательщика менее значима, чем публичный характер дохода;

— публичное вознаграждение артистов и спортсменов в соответствии с формулировкой Модельной конвенции до 1995 г. (без применения критерия предпринимательской деятельности, редко уместного в этих случаях), до тех пор пока Статья 17 не содержит положения, соответствующего предложениям, изложенным в пункте 14 Комментария к Статье 17. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. заголовок гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ, ВЫПЛАЧИВАЕМОГО В СВЯЗИ С ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФУНКЦИЙ» Пункт 1: Изменён 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Настоящая Статья применяется к вознаграждению, выплачиваемому в отношении государственной службы. Аналогичные положения в старых двусторонних конвенциях были сформулированы для соответствия правилам международной вежливости и взаимного уважения между суверенными Государствами. Поэтому они имели довольно ограниченную сферу применения. Однако важность и сфера применения Статьи 19 возросли в связи с тем, что вследствие роста государственного сектора во многих странах государственная деятельность за рубежом значительно расширилась С (19). Согласно первоначальной версии пункта 1 Статьи 19 в проекте Конвенции 1963 г. Государство-плательщик имело право облагать налогом платежи, произведенные за услуги, оказанные этому Государству, его политическому подразделению или местному органу власти. Использовалось выражение «может облагаться налогом», и это не означало исключительного права на налогообложение.» Пункт 1 был ранее изменён, а последнее предложение было включено в пункт 2, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Статья 19 применяется к вознаграждению, выплачиваемому в связи с осуществлением государственных функций. Аналогичные положения, часто встречающиеся в двусторонних конвенциях, первоначально были сформулированы для соответствия правилам международной вежливости и взаимного уважения между суверенными Государствами (см. Модельную конвенцию Мексики, Комментарий к Статье VIII). Поэтому они имели довольно ограниченную сферу применения. Первый пункт Статьи 19 устанавливает общий принцип, сфера применения которого может быть определена Договаривающимися государствами посредством специальных положений. Следует отметить, что Статья не предназначена для ограничения действия каких-либо норм, вытекающих из международного права, в случае дипломатических и консульских представительств (см. Статью 27), но рассматривает случаи, не охваченные такими нормами.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

Пункт 2: Изменён 28 января 2003 г. путем замены ссылки на Статью 27 ссылкой на Статью 28 вследствие добавления новой Статьи 27 (Помощь в сборе налогов) и перенумерации Статьи 27, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1994 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. В Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 был разделен на два пункта: пункт 1 касался окладов, заработной платы и другого подобного вознаграждения, кроме пенсии, а пункт 2 — пенсий, соответственно. В отличие от первоначального положения, подпункт а) пунктов 1 и 2 основан на принципе, согласно которому Государство-плательщик должно иметь исключительное право облагать налогом эти платежи. Страны, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего метода для устранения двойного налогообложения в своих конвенциях, таким образом, в качестве исключения из этого метода, обязаны освобождать от налогообложения такие платежи своим резидентам, которые рассматриваются в пунктах 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения для устранения двойного налогообложения, они могут продолжать использовать выражение «может облагаться налогом» вместо «подлежит налогообложению только». В отношении таких стран эффект, конечно, будет одинаковым независимо от того, какое из этих выражений они используют. Понимается, что выражение «подлежит налогообложению только» не должно препятствовать Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный согласно подпункту а) пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, подлежащей применению к доходу, получаемому его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение Государству-плательщику содержится во многих действующих конвенциях между странами-членами ОЭСР, так что можно сказать, что он уже международно признан. Он также соответствует концепции международной вежливости, лежащей в основе Статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических и консульских сношениях. Однако следует отметить, что Статья не предназначена для ограничения действия каких-либо норм, вытекающих из международного права, в случае дипломатических представительств и консульских учреждений (см. Статью 27), но рассматривает случаи, не охваченные такими нормами.» Пункт 2 был ранее изменён 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 2 гласил следующее: C (19) «2. В Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 был разделен на два пункта: пункт 1 касался вознаграждения, кроме пенсии, а пункт 2 — пенсий, соответственно. В отличие от первоначального положения, подпункт а) пунктов 1 и 2 основан на принципе, согласно которому Государство-плательщик должно иметь исключительное право облагать налогом эти платежи. Страны, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего метода для устранения двойного налогообложения в своих конвенциях, таким образом, в качестве исключения из этого метода, обязаны освобождать от налогообложения такие платежи своим резидентам, которые рассматриваются в пунктах 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения для устранения двойного налогообложения, они могут продолжать использовать выражение «может облагаться налогом» вместо «подлежит налогообложению только». В отношении таких стран эффект, конечно, будет одинаковым независимо от того, какое из этих выражений они используют. Понимается, что выражение «подлежит налогообложению только» не должно препятствовать Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный согласно подпункту а) пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, подлежащей применению к доходу, получаемому его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение Государству-плательщику содержится во многих действующих конвенциях между странами-членами ОЭСР, так что можно сказать, что он уже международно признан. Он также соответствует концепции международной вежливости, лежащей в основе Статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических и консульских сношениях. Однако следует отметить, что Статья не предназначена для ограничения действия каких-либо норм, вытекающих из международного права, в случае дипломатических представительств и консульских учреждений (см. Статью 27), но рассматривает случаи, не охваченные такими нормами.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

Пункт 2 был ранее изменён 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., путем замены слов «При пересмотре Статьи» на «В Модельной конвенции 1977 г.» в начале пункта. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 2 гласил следующее: «2. При пересмотре Статьи пункт 1 был разделен на два пункта: пункт 1 касался вознаграждения, кроме пенсии, а пункт 2 — пенсий, соответственно. В отличие от первоначального положения, подпункт а) пунктов 1 и 2 основан на принципе, согласно которому Государство-плательщик должно иметь исключительное право облагать налогом эти платежи. Страны, использующие метод кредита (зачета) в качестве общего метода для устранения двойного налогообложения в своих конвенциях, таким образом, в качестве исключения из этого метода, обязаны освобождать от налогообложения такие платежи своим резидентам, которые рассматриваются в пунктах 1 и 2. Если оба Договаривающихся государства применяют метод освобождения для устранения двойного налогообложения, они могут продолжать использовать выражение «может облагаться налогом» вместо «подлежит налогообложению только». В отношении таких стран эффект, конечно, будет одинаковым независимо от того, какое из этих выражений они используют. Понимается, что выражение «подлежит налогообложению только» не должно препятствовать Договаривающемуся государству учитывать доход, освобожденный согласно подпункту а) пунктов 1 и 2, при определении ставки налога, подлежащей применению к доходу, получаемому его резидентами из других источников. Принцип предоставления исключительного права на налогообложение Государству-плательщику содержится во многих действующих конвенциях между странами-членами ОЭСР, так что можно сказать, что он уже международно признан. Он также соответствует концепции международной вежливости, лежащей в основе Статьи, и положениям Венских конвенций о дипломатических и консульских сношениях. Однако следует отметить, что Статья не предназначена для ограничения действия каких-либо норм, вытекающих из международного права, в случае дипломатических представительств и консульских учреждений (см. Статью 27), но рассматривает случаи, не охваченные такими нормами.» C (19) Пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый пункт 2, включающий последнее предложение пункта 1 (см. историю пункта 1), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Следует отметить, что термин «вознаграждение», используемый в Статье 19, охватывает заработную плату, оклады и пенсии, за исключением любых других платежей. Положения Статьи применяются к вознаграждению, выплачиваемому не только Государством, но и его политическими подразделениями и местными органами власти (государствами-членами, кантонами, муниципалитетами и т. д.). Пункт 1 Статьи не применяется, если услуги оказываются в связи с торговлей или предпринимательской деятельностью, осуществляемой Государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти, выплачивающих вознаграждение. В таких случаях применяется обычное правило (Статья 15 для заработной платы и окладов, Статья 16 для вознаграждений директоров и аналогичных платежей и Статья 18 для пенсий).» Пункт 2.1: Добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

Пункт 2.2: Заменён 23 октября 1997 г., когда пункт 2.2 был удален и добавлен новый пункт 2.2, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 31 марта 1994 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Следует отметить, что термин «выплачивается» имеет очень широкое значение в контексте пункта 1. Он применяется, например, к предоставлению вознаграждения в форме подлежащей налогообложению трудовой льготы (например, оплата работодателем аренды квартиры, занимаемой работником), предоставленной работнику Договаривающимся государством, его политическим подразделением или местным органом власти.» Пункт 2.2 был добавлен 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Пункт 3: Изменён, когда Модельная

конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 3, был перемещен непосредственно перед пунктом 7. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Канада оставляет за собой право на свою позицию по данной Статье. При ведении переговоров по конвенциям со странами-членами канадские власти хотели бы исключить пенсии из данной статьи, чтобы все пенсии облагались налогом только в той стране, где они получены.» Пункт 4: Изменён 15 июля 2005 г. путем удаления последнего предложения, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Исключение из принципа предоставления исключительного права на налогообложение Государству-плательщику содержится в подпункте b) пункта 1. Его следует рассматривать на фоне того, что, согласно упомянутым Венским конвенциям, Государству получения разрешено облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое определенным категориям персонала иностранных дипломатических представительств и консульских учреждений, которые являются постоянными резидентами или гражданами этого Государства. Учитывая, что пенсии, выплачиваемые вышедшим на пенсию государственным служащим, должны рассматриваться для целей налогообложения так же, как оклады или заработная плата, выплачиваемые таким работникам в период их активной деятельности, исключение, подобное тому, что содержится в C (19) подпункте b) пункта 1, также включено в подпункт b) пункта 2 относительно пенсий. Поскольку условие, изложенное в подразделе b)(ii) пункта 1, не может быть действительным в отношении пенсионера, единственным необходимым условием для права Государства получения облагать налогом пенсию является то, что пенсионер должен быть одним из его собственных резидентов и граждан. Следует отметить, что выражение «из средств, созданных» в подпункте a) пункта 2 охватывает ситуацию, когда пенсия выплачивается не напрямую Государством, политическим подразделением или местным органом власти, а из отдельных средств, созданных ими.» Пункт 4 был ранее изменён 23 июля 1992 г. путем замены слов «подпункт b)(ii)» на «подраздел b)(ii)», отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Исключение из принципа предоставления исключительного права на налогообложение Государству-плательщику содержится в подпункте b) пункта 1. Его следует рассматривать на фоне того, что, согласно упомянутым Венским конвенциям, Государству получения разрешено облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое определенным категориям персонала иностранных дипломатических представительств и консульских учреждений, которые являются постоянными резидентами или гражданами этого Государства. Учитывая, что пенсии, выплачиваемые вышедшим на пенсию государственным служащим, должны рассматриваться для целей налогообложения так же, как оклады или заработная плата, выплачиваемые таким работникам в период их активной деятельности, исключение, подобное тому, что содержится в подпункте b) пункта 1, также включено в подпункт b) пункта 2 относительно пенсий. Поскольку условие, изложенное в подпункте b)(ii) пункта 1, не может быть действительным в отношении пенсионера, единственным необходимым условием для права Государства получения облагать налогом пенсию является то, что пенсионер должен быть одним из его собственных резидентов и граждан. Следует отметить, что выражение «из средств, созданных» в подпункте a) пункта 2 охватывает ситуацию, когда пенсия выплачивается не напрямую Государством, политическим подразделением или местным органом власти, а из отдельных средств, созданных ими.»

Пункт 4 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 5: Изменён 23 июля 1992 г. путем изменения второго предложения, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Согласно Статье 19 проекта Конвенции 1963 г., услуги, оказываемые Государству, политическому подразделению или местному органу власти, должны были оказываться «при исполнении функций государственного характера». В ходе пересмотра Статьи было решено удалить это выражение. Некоторые страны-члены ОЭСР»

стран, однако, сочли, что исключение приведёт к расширению сферы применения Статьи. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения и считающие такое расширение нежелательным, могут продолжать использовать и, предпочтительно, специально оговаривать выражение «при исполнении функций государственного характера» в своих двусторонних конвенциях.»

Пункт 5 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 5.1: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 5.2: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 5.3: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. C (19)

Пункт 5.4: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 5.5: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 5.6: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 6: Изменён 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Пункты 1 и 2 не применяются, если услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти, выплачивающим оклады, заработную плату или другое подобное вознаграждение либо пенсии. В таких случаях применяются обычные правила: Статья 15 — для заработной платы и окладов,

Статья 16 — для вознаграждений директоров и других подобных платежей, Статья 17 —

для артистов и спортсменов и Статья 18 — для пенсий. Договаривающиеся государства, желающие по конкретным причинам отказаться от пункта 3 в своих двусторонних конвенциях, свободны сделать это, тем самым распространяя пункты 1 и 2 также на услуги, оказываемые в связи с предпринимательской деятельностью. С учётом специфических функций, выполняемых определёнными публичными органами, например Государственными железными дорогами, Почтой, государственными театрами и т. д., Договаривающиеся государства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

желающие сохранить пункт 3, могут договориться в ходе двусторонних переговоров о включении в сферу действия положений пунктов 1 и 2 окладов, заработной платы и другого подобного вознаграждения, а также пенсий, выплачиваемых такими органами, даже если можно было бы сказать, что они осуществляют предпринимательскую деятельность.»

Пункт 6 был ранее изменён 21 сентября 1995 г. отчетом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 6 гласил следующее:

«6. Пункты 1 и 2 не применяются, если услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Государством или одним из его политических подразделений или местных органов власти, выплачивающим вознаграждение. В таких случаях применяются обычные правила:

Статья 15 — для заработной платы и окладов, Статья 16 — для вознаграждений

директоров и других подобных платежей и Статья 18 — для пенсий. Статья 17 не упоминается, поскольку пункты 1 и 2 Статьи 19 должны применяться к вознаграждению, выплачиваемому артистам, нанятым Государством, его политическим подразделением или местным органом власти, независимо от того, можно ли сказать, что такие артисты оказывают услуги в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой Государством, политическим подразделением или местным органом власти. Договаривающиеся государства, желающие по конкретным причинам отказаться от пункта 3 в своих двусторонних конвенциях, свободны сделать это, тем самым распространяя пункты 1 и 2 также на услуги, оказываемые в связи с предпринимательской деятельностью. С учётом специфических функций, выполняемых определёнными публичными органами, например Государственными железными дорогами, Почтой, государственными театрами и т. д., Договаривающиеся государства, желающие сохранить пункт 3, могут договориться в ходе двусторонних переговоров о включении в сферу действия положений пунктов 1 и 2 вознаграждения, выплачиваемого такими органами, даже если можно было бы сказать, что они осуществляют предпринимательскую деятельность.»

Пункт 6 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 7: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 7 в редакции, действовавшей до 21 сентября 1995 г., был удалён отчетом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 7 гласил С (19) следующее: «7. Греция не придерживается толкования, данного в пункте 6 Комментария относительно налогового режима дохода, полученного от деятельности, рассматриваемой в Статье 17.»

Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

изменён и перенумерован как пункт 8 (см. историю пункта 8), и был добавлен новый

пункт 7 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции»,

принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён вместе с ним, и непосредственно перед пунктом 7 был добавлен новый заголовок «Замечания к Комментарию».

Пункт 8: Добавлен 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 8 в редакции, действовавшей до 15 июля 2005 г., был удалён отчетом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Соединённые Штаты оставляют за собой право исключить из пункта 2 Статьи и облагать налогом как пособие по социальному обеспечению согласно Статье 18 пособия по социальному обеспечению, выплачиваемые в связи с государственной службой.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

Пункт 8 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 8 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., был удалён 21 сентября 1995 г.

отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 8 гласил следующее:

«8. Япония считает, что в пункт 3 следует добавить ссылку на Статью 17, с тем чтобы артисты, нанятые государством, могли подпадать под действие Статьи 17, если их услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью.»

Пункт 8 в редакции, действовавшей до 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 7

Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 9 (см. историю пункта 9), а пункт 7 был изменён путём удаления ссылки на Соединённые Штаты и перенумерован как

пункт 8 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым

Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 7 гласил следующее:

«7. Япония и Соединённые Штаты считают, что в пункт 3 следует добавить ссылку на Статью 17, с тем чтобы артисты, нанятые государством, могли подпадать под действие Статьи 17, если их услуги оказываются в связи с предпринимательской деятельностью.»

Пункт 7 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 3, был перемещён непосредственно перед пунктом 7.

Пункт 9: Соответствует пункту 8 Модельной конвенции 1977 г. в редакции,

действовавшей до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 8 был перенумерован как пункт 9 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 8 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. C (19) Пункт 10: Удалён 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Канада придерживается мнения, что пункт 1 должен применяться только в отношении услуг, оказываемых в Государстве, которое не является Государством-плательщиком, и предложит соответствующую поправку при ведении переговоров по конвенциям.»

Пункт 10 был добавлен 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 11: Изменён 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Франция оставляет за собой право указать в своих конвенциях, что вознаграждение, выплачиваемое Договаривающимся государством или его политическим подразделением или местным органом власти физическому лицу в отношении услуг, оказанных этому Государству или подразделению или органу власти, подлежит налогообложению только в этом Государстве, если физическое лицо является гражданином обоих Договаривающихся государств. Кроме того, Франция оставляет за собой позицию относительно подраздела b)(ii) пункта 1 ввиду трудностей, порождаемых этим положением.»

Пункт 11 был добавлен 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 19

Пункт 12: Удалён 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Бельгия, Канада и Норвегия оставляют за собой право распространить применение Статьи 18 на пенсии, указанные в Статье 19, с тем чтобы обеспечить единообразие режима.»

Пункт 11 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Бельгии в качестве страны,

делающей оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1994 г. и до 28 января 2003 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Канада и Норвегия оставляют за собой право распространить применение Статьи 18 на пенсии, указанные в Статье 19, с тем чтобы обеспечить единообразие режима.»

Пункт 12 был ранее изменён 31 марта 1994 г. путём добавления Канады в качестве

страны, делающей оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Норвегия оставляет за собой право распространить применение Статьи 18 на пенсии, указанные в Статье 19, с тем чтобы обеспечить единообразие режима.»

Пункт 12 был добавлен 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13: Изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «промышленной или

коммерческой» словом «предпринимательской» отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. на основе Приложения другого отчета под названием «Вопросы, связанные со Статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Франция считает, что сфера применения Статьи 19 должна охватывать:

— вознаграждение, выплачиваемое публичными юридическими лицами Государства или его политического подразделения или местного органа власти, поскольку личность плательщика менее значима, чем публичный характер дохода; C (19)

— публичное вознаграждение артистов и спортсменов в соответствии с формулировкой Модельной конвенции до 1995 г. (без применения критерия промышленной или коммерческой деятельности, редко уместного в этих случаях), до тех пор пока Статья 17 не содержит положения, соответствующего предложениям, изложенным в пункте 14 Комментария к Статье 17.»

Пункт 13 был добавлен 21 сентября 1995 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 20

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СТУДЕНТОВ

1. Правило, установленное в настоящей Статье, касается определенных выплат, получаемых студентами или стажерами для целей их содержания, образования или обучения. Все такие выплаты, полученные из источников за пределами Государства, в котором соответствующий студент или стажер находится, должны освобождаться от налога в этом Государстве. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Слово «непосредственно» было включено в Модельную конвенцию 1977 г. для того, чтобы разъяснить, что Статья не распространяется на лицо, которое когда-то было резидентом Договаривающегося государства, но впоследствии переместило свое резидентство в третье Государство до посещения другого Договаривающегося государства. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

3. Статья охватывает только выплаты, полученные для целей содержания, образования или обучения получателя. Следовательно, она не применяется к выплатам или какой-либо их части, являющимся вознаграждением за услуги, оказанные получателем, и которые регулируются статьей 15 (или статьей 7 в случае независимых услуг). Однако, если обучение получателя предполагает получение производственного опыта, необходимо проводить различие между выплатой за услуги и выплатой на содержание, образование или обучение получателя. Тот факт, что выплаченная сумма аналогична суммам, выплачиваемым лицам, которые оказывают аналогичные услуги и не являются студентами или стажерами, как правило, указывает на то, что выплата является вознаграждением за услуги. Кроме того, выплаты на содержание, образование или обучение не должны превышать уровень расходов, которые, вероятно, будут понесены для обеспечения содержания, образования или обучения получателя. C (20) (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4. Статья применяется только к выплатам, возникающим из источников за пределами Государства, в котором студент или стажер находится исключительно для целей образования или обучения. Выплаты, возникающие из источников внутри этого Государства, регулируются другими статьями Конвенции: например, если во время своего пребывания в первом упомянутом Государстве студент или стажер остается резидентом другого Государства в соответствии со статьей 4, такие выплаты, как гранты или стипендии, которые не охватываются другими положениями Конвенции (например, статьей 15), будут облагаться налогом только в его Государстве резидентства согласно пункту 1 статьи 21. Для целей настоящей Статьи, выплаты, которые осуществляются резидентом Договаривающегося государства или от его имени, или которые несет постоянное

представительство (ПП), которое лицо имеет в этом Государстве, не считаются возникающими из источников за пределами этого Государства. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

5. Эстония и Латвия оставляют за собой право вносить изменения в Статью, чтобы она касалась любого стажера или обучающегося. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Япония оставляет за собой право ограничить освобождение для стажера в соответствии с настоящей Статьей сроком в один год. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Соединенные Штаты оставляют за собой право предусматривать ограниченное освобождение от налога для доходов от личных услуг, полученных студентами и стажерами, а также определение термина «business trainee». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. заголовок гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 20 О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ СТУДЕНТОВ И СТАЖЕРОВ ЗА РУБЕЖОМ» Пункт 1: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 C (20) гласил следующее: «1. Правило, установленное в Статье 20, касается определенных выплат, получаемых студентами или стажерами для целей их содержания, образования или обучения. Предусмотренное освобождение уже достаточно хорошо закреплено в существующих двусторонних Конвенциях. Все такие выплаты, полученные из источников за пределами Государства, в котором соответствующий студент или стажер находится, должны освобождаться от налога в этом Государстве.» Пункт 2: Изменён 23 июля 1992 г. отчетом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 2 гласил следующее: «2. В ходе пересмотра проекта Конвенции 1963 г. было решено включить слово «непосредственно» для того, чтобы разъяснить, что Статья не распространяется на лицо, которое когда-то было резидентом Договаривающегося государства, но впоследствии переместило свое резидентство в третье Государство до посещения другого Договаривающегося государства.»

Пункт 2 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 3: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 3 и предшествующий ему заголовок были удалены, а новый пункт 3 был добавлен отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «Оговорка к Статье 3. Австралия и Новая Зеландия оставляют за собой право ограничивать применение настоящей Статьи студентами.» Пункт 3 был изменён 29 апреля 2000 г. путем добавления Новой Зеландии в качестве страны, делающей оговорку, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Австралия оставляет за собой право ограничивать применение настоящей Статьи студентами.»

Пункт 3 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Для целей настоящей Статьи, выплаты, которые осуществляются резидентом Договаривающегося государства или от его имени, или которые несет постоянное представительство (ПП), которое лицо имеет в этом Государстве, не считаются возникающими из источников за пределами этого Государства.» Пункт 4 был добавлен 15 июля 2005 г. отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. путем добавления Латвии в список стран, делающих оговорку, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Эстония оставляет за собой право вносить изменения в Статью, чтобы она касалась любого стажера или обучающегося.» Пункт 5 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2014 г. отчетом C (20), озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 6: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 7: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОЧИХ ДОХОДОВ

1. Настоящая Статья предусматривает общее правило в отношении доходов, не рассматриваемых в предыдущих статьях Конвенции. Указанный доход – это не только доход такого класса, который прямо не рассматривается, но также и доход из источников, прямо не упомянутых. Сфера действия Статьи не ограничивается доходами, возникающими в Договаривающемся государстве; она также распространяется на доходы из третьих государств. Если, например, лицо, которое являлось бы резидентом двух Договаривающихся государств согласно положениям пункта 1 Статьи 4, считается резидентом только одного из этих государств в соответствии с положениями пункта 2 или 3 этой Статьи, настоящая Статья не позволит другому государству облагать налогом это лицо в отношении доходов, возникающих в третьих государствах, даже если это лицо является резидентом этого другого государства для целей внутреннего законодательства (см. также пункт 8.2 Комментария к Статье 4 относительно действия пунктов 2 и 3 Статьи 4 для целей конвенций, заключенных между этим другим государством и третьими государствами). (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

2. Согласно этому пункту исключительное право на налогообложение предоставляется государству резидентства. В случаях коллизии между двумя резидентствами Статья 4 также распределит право на налогообложение в отношении дохода из третьего государства. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Правило, изложенное в этом пункте, применяется независимо от того, осуществляется ли право на налогообложение фактически государством резидентства, и таким образом, когда доход возникает в другом Договаривающемся государстве, это государство не может налагать налог, даже если доход не облагается налогом в первом упомянутом государстве. Аналогичным образом, когда доход возникает в третьем государстве и получатель этого дохода считается резидентом обоими Договаривающимися государствами согласно их внутреннему законодательству, применение Статьи 4 приведет к тому, что получатель будет рассматриваться как резидент только одного Договаривающегося государства и будет подлежать всеобъемлющему налогообложению («полному налоговому обязательству») только в этом государстве. В этом случае другое Договаривающееся государство не может налагать налог на доход, возникающий из третьего государства, даже если получатель не облагается налогом государством, резидентом которого он считается согласно Статье 4. Во избежание неналогообложения Договаривающиеся государства могут договориться ограничить сферу действия Статьи доходами, которые облагаются налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является получатель, и могут соответственно изменить положения этого пункта. Фактически, эта проблема является всего лишь частным аспектом общей

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

проблемы, рассматриваемой в пунктах 34 и 35 Комментария к Статье 23 A. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

4. Этот пункт предусматривает исключение из положений пункта 1, когда доход связан с деятельностью постоянного представительства (ПП), которое резидент Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве. Этот пункт включает доходы из третьих государств. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором расположено постоянное представительство (ПП). Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого, согласно пункту 4 Статьи 6, государство местонахождения имеет первоочередное право на налогообложение (см. пункты 3 и 4 Комментария к Статье 6). Следовательно, недвижимое имущество, расположенное в Договаривающемся государстве и составляющее часть делового имущества постоянного представительства (ПП) предприятия этого государства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом упомянутом государстве, в котором находится имущество и резидентом которого является получатель дохода. Это соответствует правилам, изложенным в Статьях 13 и 22, в отношении недвижимого имущества, поскольку пункт 2 этих Статей применяется только к движимому имуществу постоянного представительства (ПП). (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

5. Этот пункт также охватывает случаи, не рассматриваемые в предыдущих Статьях Конвенции, когда бенефициар и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, а доход относится к постоянному представительству (ПП), которое бенефициар дохода имеет в другом Договаривающемся государстве. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором расположено постоянное представительство (ПП). В случае возникновения двойного С (21) налогообложения государство резидентства должно предоставлять устранение согласно положениям Статьи 23 A или 23 B (см. пункт 9 Комментария к этим Статьям). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5.1 Для целей этого пункта право или имущество, в отношении которого выплачивается доход, будет эффективно связано с постоянным представительством (ПП), если «экономическое» владение этим правом или имуществом относится к этому постоянному представительству (ПП) согласно принципам, разработанным в отчете Комитета под названием «Распределение прибыли постоянным представительствам»1 (см., в частности, пункты 72–97 Части I отчета) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

«экономическое» владение правом или имуществом означает эквивалент владения для целей подоходного налога отдельным предприятием, со всеми сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на доход, относимый к владению правом или имуществом, право на любую доступную амортизацию и потенциальная подверженность прибылям или убыткам от роста или обесценения этого права или имущества). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

5.2 В случае постоянного представительства (ПП) предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, является ли право или имущество эффективно связанным с постоянным представительством (ПП), должно осуществляться с должным учетом руководства, изложенного в Части IV отчета Комитета, относительно того, учитывается ли доход или прибыль от этого права или имущества при определении доходности постоянного представительства (ПП) от объема инвестиционных активов, отнесенных к нему (см., в частности, пункты 165–170 Части IV). Поскольку это руководство носит общий характер, налоговым органам следует рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который учитывал бы разумное и последовательное применение предприятием этого руководства для целей идентификации конкретных активов, эффективно связанных с постоянным представительством (ПП). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

6. Некоторые государства, применяющие метод освобождения (Статья 23 A), могут иметь основания подозревать, что режим, предусмотренный в пункте 2, может служить стимулом для предприятия Договаривающегося государства привязывать активы, такие как акции, облигации или патенты, к постоянному представительству (ПП), расположенному в другом Договаривающемся государстве, с целью получения там более благоприятного налогового

режима. Помимо того факта, что пункт 9 Статьи 29 отказал бы в льготах Статьи 23 A в случае договорённостей, заключённых для этой цели, важно отметить, что требование о том, чтобы такие активы были «эффективно C (21) связаны» с таким постоянным представительством (ПП), требует большего, чем простое отражение этих активов в бухгалтерских книгах постоянного представительства (ПП) для целей бухгалтерского учета (см. пункты 5.1 и 5.2 выше). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Некоторые страны столкнулись с трудностями в отношении доходов, возникающих от определенных нетрадиционных финансовых инструментов, когда стороны инструмента имеют особые взаимоотношения. Эти страны могут пожелать добавить следующий пункт к Статье 21:

3. Если вследствие особых взаимоотношений между лицом, упомянутым в пункте 1, и каким-либо другим лицом, или между ними обоими и каким-либо третьим лицом, сумма дохода, упомянутого в пункте 1, превышает сумму (если таковая имеется), которая была бы согласована между

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

ними при отсутствии таких взаимоотношений, положения настоящей Статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В таком случае превышающая часть дохода остается облагаемой налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства, с должным учетом других применимых положений настоящей Конвенции. Включение этого дополнительного пункта не должно иметь никаких подразумеваемых значений относительно режима инновационных финансовых операций между независимыми лицами или согласно другим положениям Конвенции. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8. Этот пункт ограничивает действие положений, касающихся налогообложения доходов, не рассматриваемых в других Статьях, таким же образом, как пункт 6 Статьи 11 ограничивает действие положений, касающихся налогообложения процентов. В целом принципы, изложенные в пунктах 32–34 Комментария к Статье 11, применяются также и к этому пункту. (Заменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

9. Хотя это ограничение могло бы применяться к любому доходу, который в противном случае подпадал бы под действие Статьи 21, не предполагается, что на практике оно, вероятно, будет применяться к платежам, таким как алиментные выплаты или выплаты по социальному обеспечению, но скорее всего будет наиболее актуальным там, где определенные нетрадиционные финансовые инструменты заключаются в таких обстоятельствах и на таких условиях, при которых они не были бы заключены при отсутствии особых взаимоотношений (см. пункт 21.1 Комментария к Статье 11). (Заменён 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

10. Ограничение Статьи 21 отличается от ограничения Статьи 11 в двух важных аспектах. Во-первых, этот пункт разрешает, при наличии необходимых обстоятельств, считать все платежи по нетрадиционному финансовому C (21) инструменту чрезмерными. Во-вторых, доход, который изымается из сферы действия Статьи о процентах, может по-прежнему подпадать под действие какой-либо другой Статьи Конвенции, как объясняется в пунктах 35–36 Комментария к Статье 11. Доход, к которому в противном случае применялась бы Статья 21, по определению не подпадает под действие какой-либо другой Статьи. Следовательно, если ограничение Статьи 21 изымает часть дохода из сферы действия этой Статьи, то Статьи 6–20 Конвенции вовсе не применимы к этому доходу, и каждое Договаривающееся государство может облагать его налогом в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

11. Другие положения Конвенции, однако, будут по-прежнему применимы к такому доходу, такие как Статья 23 (Устранение двойного налогообложения),

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

Статья 25 (Процедура взаимного согласования (MAP)) и Статья 26 (Обмен информацией).

(Добавлен 21 сентября 1995 г.; см. HISTORY)

12. (Исключён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

13. Австралия, Канада, Чили, Мексика, Новая Зеландия и Словацкая Республика оставляют за собой право на позицию по этой Статье и пожелали бы сохранить право на налогообложение доходов, возникающих из источников в их собственной стране. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14. Финляндия и Швеция пожелали бы сохранить право на налогообложение определенных аннуитетов и аналогичных выплат нерезидентам, когда такие выплаты производятся по договору пенсионного страхования, выданному в их соответствующей стране. (Изменён 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

15. Соединенное Королевство желает сохранить право на налогообложение дохода, выплачиваемого его резидентами нерезидентам в форме дохода от траста или от наследственного имущества умерших лиц в процессе управления. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

16. Япония оставляет за собой право облагать налогом доход от определенного договорного механизма, который дает право на вычет для целей определения налогооблагаемого дохода плательщика в Договаривающемся государстве, резидентом которого является плательщик. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17. Соединенные Штаты оставляют за собой право предусмотреть освобождение в обоих С (21) государствах для выплат на содержание ребенка. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

18. Соединенные Штаты сохраняют за собой право облагать налогом в соответствии со своим национальным законодательством плату за гарантии, квалифицируемую в качестве прочего дохода, выплачиваемую «экспатриированной структурой (entity)» связанному лицу на срок до десяти лет. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. заголовок гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21 ОТНОСИТЕЛЬНО ДОХОДОВ, НЕ УПОМИНАЕМЫХ ЯВНО В КОНВЕНЦИИ»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

Пункт 1: Изменён 17 июля 2008 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Настоящая статья устанавливает общее правило в отношении дохода, не рассматриваемого в предыдущих статьях Конвенции. Соответствующий доход включает не только доход класса, который не рассматривается явно, но и доход из источников, не упомянутых явно. Сфера применения статьи не ограничивается доходом, возникающим в Договаривающемся государстве; она также распространяется на доход из третьих государств». Пункт 1 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Целью статьи, которая присутствует в той же или аналогичной форме в большинстве конвенций об устранении двойного налогообложения, является установление общего правила, касающегося видов дохода, явно не упомянутых в предыдущих статьях Конвенции. Государству, резидентом которого является получатель, предоставляется исключительное право облагать налогом такие виды дохода». Пункт 2: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 3 (см. историю пункта 3), а новый пункт 2 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 г. Пункт 3: Соответствует пункту 2 Проекта конвенции 1963 г. 11 апреля 1977 г. пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, а пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 3, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 3, был перемещён непосредственно перед пунктом 7. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. В формулировке статьи это правило применяется независимо от того, фактически ли

реализуется право на налогообложение. Если доход возникает в другом Договаривающемся государстве, то это Государство не может, следовательно, налагать налог, даже если доход не облагается налогом в первом упомянутом Государстве. Для того чтобы избежать неналогообложения, Договаривающиеся государства могут договориться ограничить сферу применения статьи видами дохода, которые подлежат налогообложению в С (21) Договаривающихся государствах, резидентом которых является получатель, и изменить статью таким образом». Пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «3. Канада сохраняет свою позицию по данной статье. Канадские власти, при ведении переговоров по конвенциям с другими государствами-членами, хотели бы сохранить право облагать налогом доход, выплачиваемый резидентами Канады нерезидентам Канады в форме дохода от траста или наследственного имущества, алиментов и определённых выплат из зарегистрированного пенсионного сберегательного плана, а также определённых единовременных выплат бывшим сотрудникам в Канаде в отношении их занятости в Канаде, как описано в Разделе 31 А Закона о подоходном налоге». Пункт 4: Изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения слов «или постоянную базу» и «или постоянной базы» докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Настоящий пункт предусматривает исключение из положений пункта 1, когда доход связан с деятельностью постоянного представительства (ПП) или постоянной базы, которыми резидент Договаривающегося государства располагает в другом Договаривающемся государстве. Данный пункт включает доход из третьих государств. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство (ПП) или постоянная база. Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого, согласно пункту 4 статьи 6, государство местонахождения имеет преимущественное право на налогообложение (см. пункты 3 и 4 Комментария к статье 6). Следовательно, недвижимое имущество, расположенное в Договаривающемся государстве и составляющее часть делового имущества постоянного представительства (ПП) предприятия этого Государства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в первом упомянутом Государстве, в котором находится имущество и резидентом которого является получатель дохода. Это согласуется с правилами, изложенными в статьях 13 и 22 в отношении недвижимого имущества, поскольку пункт 2 этих статей применяется только к движимому имуществу постоянного представительства (ПП)».

Пункт 4 был добавлен вместе с предшествующим заголовком, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Изменения включали перенос трёх последних предложений с поправками в новый пункт 9.1 Комментария к статьям 23 А и 23 В. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Данный пункт также охватывает случай, когда бенефициар и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, и доход относится к постоянному представительству (ПП), которым бенефициар дохода располагает в другом Договаривающемся государстве. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство (ПП). В случае возникновения двойного налогообложения Государство резидентства должно предоставлять устранение в соответствии с положениями статьи 23 А или 23 В. Однако может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в Государстве резидентства как государстве источника: сочетание статей 7 и 23 А препятствует этому Государству взимать налог с такого дохода, тогда

как, если бы он был выплачен резиденту другого Государства, первое Государство, являясь государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать налогом такие дивиденды или проценты C (21) по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые считают такую позицию неприемлемой, могут включить в свои конвенции положение, согласно которому Государство резидентства имело бы право, как государство источника дивидендов или процентов, взимать налог с такого дохода по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), предоставляло бы кредит (зачет) по такому налогу в соответствии с положениями пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B; разумеется, этот кредит (зачет) не должен предоставляться в случаях, когда Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству (ПП), в соответствии со своим национальным законодательством». Пункт 5 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём исключения слов «или постоянную базу» и «или постоянной базы» докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 5 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

«5. Данный пункт также охватывает случай, когда бенефициар и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, и доход относится к постоянному представительству (ПП) или постоянной базе, которыми бенефициар дохода располагает в другом Договаривающемся государстве. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство (ПП) или постоянная база. В случае возникновения двойного налогообложения Государство резидентства должно предоставлять устранение в соответствии с положениями статьи 23 A или 23 B. Однако может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в Государстве резидентства как государстве источника: сочетание статей 7 и 23 A препятствует этому Государству взимать налог с такого дохода, тогда как, если бы он был выплачен резиденту другого Государства, первое Государство, являясь государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать налогом такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые считают такую позицию неприемлемой, могут включить в свои конвенции положение, согласно которому Государство резидентства имело бы право, как государство источника дивидендов или процентов, взимать налог с такого дохода по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), предоставляло бы кредит (зачет) по такому налогу в соответствии с положениями пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B; разумеется, этот кредит (зачет) не должен предоставляться в случаях, когда Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству (ПП), в соответствии со своим национальным законодательством».

Пункт 5 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 5.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 5.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт

6 гласил следующее: «6. Некоторые Государства, применяющие метод освобождения (статья 23 A), могут иметь основания подозревать, что режим, предусмотренный в пункте 2, может побуждать предприятие Договаривающегося государства присоединять активы, такие как акции, облигации или патенты, к постоянному представительству (ПП), расположенному в другом Договаривающемся государстве, с целью получения там более благоприятного налогового режима. Для противодействия таким С (21) схемам, которые они считают злоупотреблением, некоторые Государства могут придерживаться мнения, что сделка является искусственной, и по этой причине будут рассматривать активы как неэффективно связанные с постоянным представительством (ПП). Некоторые другие Государства могут усилить свою позицию, добавив в пункт 2 условие, предусматривающее, что данный пункт не применяется в случаях, когда схемы были сделаны главным образом с целью использования этого положения. Кроме того, требование о том, чтобы право или имущество были «эффективно связаны» с таким местоположением, требует большего, чем просто запись права или имущества в бухгалтерских книгах постоянного представительства (ПП) для целей бухгалтерского учета». Пункт 6 был ранее изменён 22 июля 2010 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 6 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

«6. Некоторые Государства, применяющие метод освобождения (статья 23 A), могут иметь основания подозревать, что режим, предусмотренный в пункте 2, может побуждать предприятие Договаривающегося государства присоединять активы, такие как акции, облигации или патенты, к постоянному представительству (ПП), расположенному в другом Договаривающемся государстве, с целью получения там более благоприятного налогового режима. Для противодействия таким схемам, которые они считают злоупотреблением, некоторые Государства могут придерживаться мнения, что сделка является искусственной, и по этой причине будут рассматривать активы как неэффективно связанные с постоянным представительством (ПП). Некоторые другие Государства могут усилить свою позицию, добавив в пункт 2 условие, предусматривающее, что данный пункт не применяется в случаях, когда схемы были сделаны главным образом с целью использования этого положения».

Пункт 6 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 7: Изменён 17 июля 2008 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 21 сентября 1995 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Некоторые страны столкнулись с трудностями в отношении дохода, возникающего от определённых нетрадиционных финансовых инструментов, когда стороны инструмента имеют особые отношения. Эти страны могут пожелать добавить следующий пункт к статье 21: «3. В случаях, когда по причине особых отношений между лицом, указанным в пункте 1, и каким-либо другим лицом, или между ними обоими и каким-либо третьим лицом сумма дохода, упомянутого в пункте 1, превышает сумму (если таковая имеется), которая была бы согласована между ними при отсутствии таких отношений, положения настоящей статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В таком случае избыточная часть дохода остаётся облагаемой налогом в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства, с должным учётом других применимых положений настоящей Конвенции»». Пункт 7 был заменён 21 сентября 1995 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 13 (см. историю пункта 13), и новый пункт 7 был добавлен докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещён вместе с ним. Пункт 8: Заменён 21 сентября 1995 г., когда пункт 8 был перенумерован в пункт 14 (см. историю пункта 14), и новый пункт 8 был добавлен докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 9: Заменён 21 сентября 1995 г., когда пункт 9 был перенумерован в пункт 15 (см. историю пункта 15), и новый пункт 9 был добавлен докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР С (21) 21 сентября 1995 г. Пункт 10: Добавлен 21 сентября 1995 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции

1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 11: Добавлен 21 сентября 1995 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 12: Удалён 17 июля 2008 г. докладом «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 21 сентября 1995 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Комитет по налоговым вопросам активно изучает налогообложение нетрадиционных финансовых инструментов. Могут потребоваться дальнейшие изменения в Модельную конвенцию или Комментарий. Включение предложенного пункта 3 не несёт в себе никаких последствий относительно режима инновационных финансовых операций между независимыми лицами или в соответствии с другими положениями Конвенции».

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

Пункт 12 был добавлен 21 сентября 1995 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 13: Изменён 21 ноября 2017 г. путем исключения Португалии из списка стран, сделавших оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Австралия, Канада, Чили, Мексика, Новая Зеландия, Португалия и Словацкая Республика резервируют свои позиции по данной Статье и хотели бы сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 13 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Чили в список стран, сделавших оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Австралия, Канада, Мексика, Новая Зеландия, Португалия и Словацкая Республика резервируют свои позиции по данной Статье и хотели бы сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 13 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Словацкой Республики в список стран, сделавших оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Австралия, Канада, Мексика, Новая Зеландия, Португалия и Словацкая Республика резервируют свои позиции по данной Статье и хотели бы сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 13 в формулировке после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 7. 21 сентября 1995 г. пункт 7 был изменён путем добавления Мексики в список стран, сделавших оговорку, перенумерован как пункт 13, и заголовок, предшествующий пункту 7, был перемещен вместе с ним, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Австралия, Канада, Новая Зеландия и Португалия резервируют свои позиции по данной Статье и хотели бы сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» С (21) Пункт 7 был ранее изменён 23 июля 1992 г. путем исключения Испании из списка стран, сделавших оговорку, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Австралия, Канада, Новая Зеландия, Португалия и Испания резервируют свои позиции по данной Статье и хотели бы сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 7 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим заголовок, предшествующий пункту 3, был перемещен непосредственно перед пунктом 7. Пункт 14: Изменён 23 октября 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Финляндия и Швеция при проведении переговоров по конвенциям с другими странами-членами хотели бы сохранить право облагать налогом определенные аннуитеты и аналогичные выплаты нерезидентам, если такие выплаты осуществляются в связи с пенсионным страхованием, выданным в их соответствующей стране.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

Пункт 14 в формулировке после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 8. 21 сентября 1995 г. пункт 8 был перенумерован как пункт 14 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. Пункт 8 был изменён 23 июля 1992 г. путем добавления Финляндии в качестве страны, сделавшей оговорку, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Швеция при проведении переговоров по конвенциям с другими странами-членами хотела бы сохранить право облагать налогом определенные аннуитеты и аналогичные выплаты нерезидентам Швеции, если такие выплаты осуществляются в связи с пенсионным страхованием, выданным в Швеции.»

Пункт 8 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 15: Изменён 17 июля 2008 г. путем исключения Ирландии из списка стран, сделавших оговорку, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Ирландия и Соединенное Королевство желают сохранить право облагать налогом доход, выплачиваемый их резидентами нерезидентам в форме дохода от траста или от наследственного имущества умерших лиц в процессе управления.» Пункт 15 был ранее изменён 23 октября 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 15 гласил следующее: «15. При проведении переговоров по конвенциям с другими странами-членами Ирландия и Соединенное Королевство желают сохранить право облагать налогом доход, выплачиваемый их резидентами нерезидентам в форме дохода от траста или от наследственного имущества умерших лиц в процессе управления.» Пункт 15 в формулировке после 21 сентября 1995 г. соответствовал пункту 9. 21 сентября 1995 г. пункт 9 был перенумерован как пункт 15 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. С (21) Пункт 9 был изменён 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 гласил следующее: «9. При проведении переговоров по конвенциям с другими государствами-членами Соединенное Королевство также желает сохранить право облагать налогом доход, выплачиваемый резидентами Соединенного Королевства нерезидентам Соединенного Королевства в форме дохода от траста.»

Пункт 9 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 16: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 16 был удален 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 16 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 21

«16. Во избежание неналогообложения Бельгия оставляет за собой право разрешить государству, в котором возникает доход, облагать этот доход налогом в тех случаях, когда государство резидентства, которое в противном случае имело бы исключительное право на налогообложение этого дохода, фактически не осуществляет это право.» Пункт 16 был добавлен 23 октября 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 17: Добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 18: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

C (21)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАПИТАЛА

1. Настоящая статья касается только налогов на капитал, за исключением налогов на наследства и дарения, а также налогов на передачу имущества. Налоги на капитал, к которым применяется настоящая Статья, перечислены в Статье 2. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Налоги на капитал, как правило, представляют собой дополнительное налогообложение доходов от капитала. Следовательно, налоги на определённый элемент капитала могут, в принципе, взиматься только тем Государством, которое имеет право облагать налогом доход от этого элемента капитала. Однако невозможно чисто и просто ссылаться на правила, относящиеся к налогообложению такого класса доходов, поскольку не все виды доходов подлежат налогообложению исключительно в одном Государстве. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Поэтому настоящая Статья сначала перечисляет имущество, которое может облагаться налогом в Государстве, где оно находится. К этой категории относится недвижимое имущество, упомянутое в Статье 6, которым владеет резидент Договаривающегося государства и которое находится в другом Договаривающемся государстве (пункт 1), и движимое имущество, составляющее часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП), которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве (пункт 2). (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

3.1 Для целей пункта 2 имущество будет составлять часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП), если «экономическое» право собственности на это имущество отнесено к этому постоянному представительству (ПП) в соответствии с принципами, разработанными в отчёте Комитета под названием «Атрибуция прибыли постоянным представительствам»1 (см., в частности, пункты 72–97 Части I отчёта) для целей применения пункта 2 Статьи 7. В контексте этого пункта «экономическое» право собственности на имущество означает эквивалент C (22) права собственности для целей налога на прибыль отдельным предприятием, со всеми сопутствующими выгодами и обременениями (например, право на любой доход, относящийся к праву собственности на это имущество, право на любую доступную амортизацию и потенциальное подверженность прибылям или убыткам от повышения или снижения стоимости этого имущества). Следовательно, одного лишь факта, что имущество было учтено, для бухгалтерских целей, в балансе, подготовленном для постоянного представительства (ПП), будет недостаточно для вывода о том, что оно фактически связано с этим постоянным представительством (ПП). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1 Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010.

3.2 В случае постоянного представительства (ПП) предприятия, осуществляющего страховую деятельность, определение того, будет ли имущество составлять часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП), должно производиться с должным учётом руководства, изложенного в Части IV отчёта Комитета, относительно того, принимается ли доход или прибыль от этого имущества во внимание при определении доходности постоянного представительства (ПП) от суммы инвестиционных активов, отнесённых к нему (см., в частности, пункты 165–170 Части IV). Поскольку это руководство носит общий характер, налоговые органы должны рассмотреть возможность применения гибкого и прагматичного подхода, который бы учитывал разумное и последовательное применение предприятием этого руководства для целей определения конкретных активов, составляющих часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

4. Обычно суда и воздушные суда, эксплуатируемые в международных перевозках, и движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких судов или воздушных судов, подлежат налогообложению только в Государстве резидентства (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 13. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения Государству, в котором находится место эффективного управления предприятием, вправе в двусторонних конвенциях заменить

пункт 3 положением, соответствующим тому, что предложено в пункте 2 Комментария к Статье 8. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации судов или воздушных судов, может облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится, в соответствии с правилом, изложенным в пункте 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.1 Пункт 3 применяется в случаях, когда предприятие, владеющее имуществом, само эксплуатирует суда или воздушные суда, упомянутые в этом пункте, будь то для своих собственных транспортных операций или при сдаче судов или воздушных судов в аренду по чартеру, полностью оборудованными, с экипажем и снабжением. Однако он не применяется в случаях, когда C (22) предприятие, владеющее судами или воздушными судами, не эксплуатирует их (например, когда предприятие сдаёт имущество в аренду другому лицу, за исключением случая случайной аренды судна без экипажа (bare boat lease), как указано в пункте 5 Комментария к Статье 8). В таком случае капитал будет подпадать под действие пункта 2 или 4. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.2 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Что касается элементов капитала, отличных от перечисленных в пунктах 1–3, Статья предусматривает, что они подлежат налогообложению только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является лицо, которому они принадлежат (пункт 4). (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

6. Если при применении положений пункта 4 к элементам движимого имущества, находящимся в узуфрукте, сохраняется двойное налогообложение из-за различий между внутренними законами, заинтересованные Государства могут прибегнуть к процедуре взаимного согласования (MAP) или решить вопрос посредством двусторонних переговоров. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

7. Настоящая Статья не содержит никаких правил относительно вычетов долгов. Законы стран-членов ОЭСР слишком различны, чтобы допустить общее решение для такого вычета. Проблема вычета долгов, которая может возникнуть, когда налогоплательщик и кредитор не являются резидентами одного и того же Государства, рассматривается в пункте 4 Статьи 24. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

8. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

Оговорки по Статье

9. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом акции или другие корпоративные права в финских компаниях, если владение такими акциями или другими корпоративными правами даёт право на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Финляндии и принадлежащим компании. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

10. Новая Зеландия, Португалия и Турция сохраняют свои позиции по настоящей Статье, если и когда они будут взимать налоги на капитал. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY) C (22)

11. Франция может принять положения пункта 4, но желает сохранить возможность применения положений своего законодательства, касающихся налогообложения акций или прав, которые составляют существенное участие в компании, являющейся резидентом Франции, или акций или прав компаний, активы которых состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного во Франции. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

12. Дания, Норвегия и Швеция сохраняют за собой право включать специальные положения, касающиеся капитала, представленного воздушными судами, эксплуатируемыми в международных перевозках, если они принадлежат авиационному консорциуму Scandinavian Airlines System (SAS). (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

13. Испания сохраняет за собой право облагать налогом капитал, представленный акциями или другими правами в компании, активы которой состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного в Испании, акциями или другими корпоративными правами, которые дают владельцу право пользования недвижимым имуществом, расположенным в Испании, или акциями или другими правами, составляющими существенное участие в компании, являющейся резидентом Испании. (Добавлен 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

14. Ввиду своей особой ситуации в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся капитала, представленного судами, используемыми в международных перевозках, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов. (Перенумерован и изменён 31 марта 1994 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Настоящая Статья касается налогов на капитал, за исключением налогов на наследство и дарение, а также пошлин за передачу. Налоги на капитал, к которым применяется настоящая Статья, являются теми, которые указаны в Статье 2 относительно налогов, охватываемых Конвенцией.» Пункт 2: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Налоги на капитал, как правило, представляют собой дополнительное налогообложение дохода С (22) от капитала. Следовательно, налоги на капитал могут взиматься, в принципе, только тем Государством, которое имеет право облагать налогом доход от капитала. Однако невозможно чисто и просто ссылаться на правила, касающиеся налогообложения дохода, поскольку не весь доход подлежит налогообложению исключительно в одном Государстве.» Пункт 3: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основании Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, связанные со Статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Таким образом, Статья сначала перечисляет имущество, которое может облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится. К этой категории относится недвижимое имущество, упомянутое в Статье 6, которым владеет резидент Договаривающегося государства и которое находится в другом Договаривающемся государстве (пункт 1), а также движимое имущество, составляющее часть имущества предприятия постоянного представительства, которое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или относящееся к постоянной базе, которую резидент Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве для оказания независимых личных услуг (пункт 2).» Пункт 3 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Таким образом, Статья сначала перечисляет имущество и активы, которые могут облагаться налогом в Государстве, в котором они находятся. К этой категории относится недвижимое имущество, как определено в Статье 6 о налогообложении доходов от недвижимого имущества, и движимое имущество, составляющее часть имущества предприятия, используемого в постоянном представительстве предприятия, или относящееся к постоянной базе, используемой для оказания профессиональных услуг (пункты 1 и 2).» Пункт 3.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 3.2: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Как правило, суда и самолёты, используемые в международных перевозках, и лодки, используемые на внутреннем водном транспорте, а также движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких судов, лодок или самолётов, подлежат налогообложению только в том Государстве, в котором находится место эффективного управления предприятия (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 13. Понимается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия внутреннего водного транспорта находится на борту судна или лодки. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право

налогообложения Государству резидентства или использовать комбинацию критерия резидентства и критерия места эффективного управления, свободны в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим тем, которые предложены в пунктах 2 и 3 Комментария к Статье 8. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации судов, лодок или самолётов, может облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится, в соответствии с правилом, установленным в пункте 1.» Пункт 4 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления слова «Как правило» в начале пункта, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В С (22) Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Суда и самолёты, используемые в международных перевозках, и лодки, используемые на внутреннем водном транспорте, а также движимое имущество, относящееся к эксплуатации таких судов, лодок или самолётов, подлежат налогообложению только в том Государстве, в котором находится место эффективного управления предприятия (пункт 3). Это правило соответствует положениям Статьи 8 и пункта 3 Статьи 13. Понимается, что пункт 3 Статьи 8 применяется, если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия внутреннего водного транспорта находится на борту судна или лодки. Договаривающиеся государства, которые предпочли бы предоставить исключительное право налогообложения Государству резидентства или использовать комбинацию критерия резидентства и критерия места эффективного управления, свободны в двусторонних конвенциях заменить пункт 3 положением, соответствующим тем, которые предложены в пунктах 2 и 3 Комментария к Статье 8. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации судов, лодок или самолётов, может облагаться налогом в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

Государстве, в котором оно находится, в соответствии с правилом, установленным в пункте 1.» Пункт 4 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Суда и самолёты, используемые в международных перевозках, и лодки, используемые на внутреннем водном транспорте, а также активы, кроме недвижимого имущества, относящиеся к эксплуатации таких судов, самолётов и лодок, подлежат налогообложению только в том Государстве, в котором находится место эффективного управления предприятия (пункт 3). Это правило основано на положениях Статьи 8 о налогообложении доходов от судоходства, внутреннего водного транспорта и воздушного транспорта. Понимается, что пункт 3 Статьи 8, касающийся судоходства, внутреннего водного транспорта и воздушного транспорта, применим, если место эффективного управления судоходного предприятия или предприятия внутреннего водного транспорта находится на борту судна или лодки. Недвижимое имущество, относящееся к эксплуатации судов, самолётов и лодок, может облагаться налогом в Государстве, в котором оно находится, в соответствии с правилом, установленным в пункте 1.» Пункт 4.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путем удаления ссылок на «лодки» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4.1 гласил следующее: «4.1 Пункт 3 применяется, когда предприятие, которое владеет имуществом, само эксплуатирует лодки, суда или самолёты, упомянутые в пункте, будь то для собственных транспортных операций или при сдаче в аренду лодок, судов или самолётов по чартеру, полностью оборудованных, укомплектованных экипажем и снабжённых. Однако он не применяется, когда предприятие, владеющее лодками, судами или самолётами, не эксплуатирует их (например, когда предприятие сдаёт имущество в аренду другому лицу, за исключением случая случайной аренды судна без экипажа (bare boat lease), упомянутого в пункте 5 Комментария к Статье 8). В таком случае капитал будет охватываться пунктом 2 или 4.» Пункт 4.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4.2: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4.2 гласил следующее: «4.2 В своих двусторонних конвенциях государства-члены свободны дополнительно уточнять применение Статьи 22 в данной ситуации. Они могут принять следующую С (22) альтернативную версию пункта 3 Статьи (см. также пункты 28.1 и 28.2 Комментария к Статье 13):

3. Капитал, представленный имуществом, составляющим часть имущества предприятия, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве, и состоящий из судов и самолётов, эксплуатируемых таким предприятием в международных перевозках, и движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких судов и самолётов, подлежит налогообложению только в этом Государстве.» Пункт 4.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 5: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

«5. Что касается других элементов капитала, кроме перечисленных в пунктах 1–3, Статья предусматривает, что они облагаются налогом только в том Государстве, резидентом которого является лицо, которому они принадлежат (пункт 4).» Пункт 6: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Если после применения пункта 4 к элементам движимого имущества, находящимся в узуфрукте, двойное налогообложение сохраняется из-за расхождения между национальными законами, заинтересованные Государства могут прибегнуть к процедуре взаимного согласования (MAP) или урегулировать вопрос посредством двусторонних переговоров.» Пункт 7: Изменён 23 июля 1992 г. путём замены ссылки в нём на пункт 5 Статьи 24 ссылкой на пункт 4 той же Статьи, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Статья не содержит какого-либо правила о вычетах долгов. Законы стран-членов ОЭСР слишком различны, чтобы позволить общее решение для такого вычета. Проблема вычета долгов, которая может возникнуть, когда налогоплательщик и кредитор не являются резидентами одного и того же Государства, рассматривается в пункте 5 Статьи 24.»

Пункт 7 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 8: Изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 14) 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. Одновременно был удалён заголовок, предшествующий пункту 8. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. заголовок, предшествующий пункту 8, гласил следующее: «Специальное отступление» Пункт 9: Изменён 23 июля 1992 г. путём замены слова «owned» на «held», докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Финляндия оставляет за собой право облагать налогом акции или другие корпоративные права в финских компаниях, когда владение такими акциями или другими корпоративными правами даёт право на пользование недвижимым имуществом, расположенным в Финляндии и принадлежащим компании.» C (22)

Пункт 9 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 10: Изменён 23 июля 1992 г. путём добавления Турции в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Новая Зеландия и Португалия сохраняют свои позиции по данной Статье, если и когда они введут налоги на капитал.»

Пункт 10 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 11: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 11 Модельной конвенции 1977 г. был удалён, а новый пункт 11 был добавлен докладом под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 22

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Соединённое Королевство сохраняет свою позицию по данной Статье до введения налога на богатство.»

Пункт 11 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 12: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13: Добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 14: Соответствует пункту 8 в редакции до 31 марта 1994 г. В эту дату пункт 8 был изменён и перенумерован как пункт 14 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Ввиду своей особой ситуации в отношении судоходства Греция сохранит свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся прибыли от эксплуатации судов в международных перевозках, вознаграждения экипажей таких судов, капитала, представленного судами в международных перевозках и движимым имуществом, относящимся к эксплуатации таких судов, а также прироста капитала от отчуждения таких судов и активов.»

Пункт 8 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

C (22)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B КАСАЮЩИЙСЯ МЕТОДОВ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

I. Предварительные замечания A. Сфера применения Статей

1. Настоящие Статьи касаются так называемого юридического двойного налогообложения, когда один и тот же доход или капитал облагается налогом у одного и того же лица более чем одним Государством. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Данный случай следует отличать, в частности, от так называемого экономического двойного налогообложения, то есть когда два разных лица облагаются налогом в отношении одного и того же дохода или капитала. Если два Государства желают решить проблемы экономического двойного налогообложения, они должны сделать это в рамках двусторонних переговоров. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Международное юридическое двойное налогообложение может возникать в трех случаях:

a) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо по его общемировому доходу или капиталу (одновременная полная налоговая обязанность, см. пункт 4 ниже);

b) когда лицо является резидентом Договаривающегося государства (R)1 и получает доход от, или владеет капиталом в другом Договаривающемся государстве (S или E), и оба Государства облагают налогом такой доход или капитал (см. пункт 5 ниже);

c) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из Договаривающихся государств, по доходу, полученному от, или капиталу, находящемуся в Договаривающемся государстве; это может произойти, например, в случае, когда нерезидент имеет постоянное представительство (ПП) в одном Договаривающемся государстве (E), через которое он получает доход от, или владеет капиталом в другом Договаривающемся государстве (S) (одновременная ограниченная налоговая обязанность, см. пункт 11 ниже). C (23) (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

4. Коллизия в случае a) сводится к случаю b) в силу статьи 4. Это связано с тем, что данная Статья определяет термин «резидент Договаривающегося государства» посредством ссылки на налоговую обязанность лица согласно внутреннему законодательству по причине его домициля, резидентства, места управления или любого другого критерия аналогичного характера (пункт 1 статьи 4) и путем предоставления специальных правил для случая

1 Во всем настоящем Комментарии к Статьям 23 A и 23 B буква «R» означает Государство резидентства по смыслу Конвенции, «S» – Государство источника или местонахождения, а «E» – Государство, где расположено постоянное представительство.

двойного резидентства для определения того, какое из двух Государств является Государством резидентства (R) по смыслу Конвенции (пункты 2 и 3 статьи 4). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.1 Статья 4, однако, рассматривает только случаи одновременной полной налоговой обязанности. Поэтому коллизия в случае a) может не быть решена, если один и тот же вид дохода подлежит полной налоговой обязанности в двух странах, но в разное время. Следующий пример иллюстрирует эту проблему. Предположим, что резидент Государства R1 получает налогооблагаемую выгоду от опциона на акции для работников, который предоставлен этому лицу. Государство R1 облагает налогом эту выгоду при предоставлении опциона. Впоследствии это лицо становится резидентом Государства R2, которое облагает налогом выгоду в момент ее последующего осуществления. В этом случае лицо облагается налогом каждым Государством в то время, когда оно является резидентом этого Государства, и Статья 4 не рассматривает этот вопрос, так как нет одновременного резидентства в двух Государствах. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4.2 Коллизия в этой ситуации будет сведена к случаю b) и решена соответствующим образом в той степени, в которой услуги по найму, к которым относится опцион, были оказаны в одном из Договаривающихся государств таким образом, чтобы они облагались налогом этим Государством в соответствии со статьей 15, поскольку это Государство, где осуществляется соответствующая работа по найму. Действительно, в таком случае Государство, в котором были оказаны услуги, будет Государством источника для целей устранения двойного налогообложения другим Государством. Не имеет значения, что первое Государство не взимает налог одновременно (см. пункт 32.8). Также не имеет значения, что это Государство считает, что оно взимает налог как Государство резидентства, а не как Государство источника (см. последнее предложение пункта 8). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4.3 Однако, если соответствующие услуги по найму не были оказаны ни в одном из Государств, коллизия не будет представлять собой двойное налогообложение по принципу источник-резидентство, и, как подтверждается фразой «за исключением случаев, когда эти положения позволяют облагать налогом другим Государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства», содержащейся в пункте 1 Статей 23 A и 23 B, любое возникающее двойное налогообложение будет выходить за рамки настоящих Статей. Процедура взаимного согласования (MAP), предусмотренная в C (23) пункте 3 статьи 25, может быть использована для рассмотрения такого случая. Одним из возможных оснований для решения такого случая было бы согласие компетентных органов двух Государств о том, что каждое Государство должно предоставлять устранение в отношении налога, основанного на резидентстве, который был взиман другим Государством с той части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в период, когда работник был резидентом этого другого Государства. Таким образом, в приведенном выше примере, если соответствующие услуги были оказаны в третьем

Государстве до того, как лицо стало резидентом Государства R2, было бы логичным, чтобы компетентный орган Государства R2 согласился предоставить

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

устранение (либо методом кредита (зачета), либо методом освобождения) в отношении налога Государства R1, который был взиман с той части выгоды от работы по найму, которая относится к услугам, оказанным в третьем Государстве, поскольку на момент оказания этих услуг налогоплательщик являлся резидентом Государства R1, а не Государства R2 для целей конвенции между этими двумя Государствами. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Коллизия в случае b) может быть разрешена путем распределения права налогообложения между Договаривающимися государствами. Такое распределение может быть осуществлено путем отказа от права налогообложения либо Государством источника или местонахождения (S), либо местонахождения постоянного представительства (E), либо Государством резидентства (R), либо путем разделения права налогообложения между двумя Государствами. Положения Глав III и IV Конвенции в сочетании с положениями статьи 23 A или 23 B регулируют такое распределение. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

6. Для некоторых видов дохода или капитала одному из Договаривающихся государств предоставляется исключительное право налогообложения, и соответствующая Статья устанавливает, что рассматриваемый доход или капитал «облагается налогом только» в Договаривающемся государстве1. Слова «облагается налогом только» в Договаривающемся государстве исключают налогообложение другим Договаривающимся государством, таким образом избегается двойное налогообложение. Государством, которому предоставляется исключительное право налогообложения, обычно является Государство, резидентом которого является налогоплательщик по смыслу статьи 4, то есть Государство R, но в статье 192 исключительное право может быть предоставлено другому Договаривающемуся государству (S), резидентом которого налогоплательщик не является по смыслу статьи 4. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7. Для других видов дохода или капитала распределение права налогообложения не является исключительным, и соответствующая Статья затем устанавливает, что рассматриваемый доход или капитал «может облагаться налогом» в Договаривающемся государстве (S или E), резидентом которого налогоплательщик не является по смыслу статьи 4. В таком случае Государство резидентства (R) должно предоставлять устранение во избежание двойного налогообложения. Пункты 1 и 2 статьи 23 A и пункт 1 статьи 23 B призваны предоставить необходимое устранение. C (23) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

8. Статьи 23 A и 23 B применяются к ситуации, когда резидент Государства R получает доход от, или владеет капиталом в другом Договаривающемся государстве E или S

1 См. первое предложение пункта 1 статьи 7, пункт 1 статьи 8, пункт 1 статьи 12, пункты 3 и 5 статьи 13, первое предложение пункта 1, а также пункты 2 и 3 статьи 15, статью 18, пункты 1 и 2 статьи 19, пункт 1 статьи 21 и пункты 3 и 4 статьи 22. 2 См. подпункт a) пунктов 1 и 2 статьи 19.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

(не являющемся Государством резидентства по смыслу Конвенции) и когда такой доход или капитал, в соответствии с Конвенцией, может облагаться налогом в таком другом Государстве E или S. Статьи, следовательно, применяются только к Государству резидентства и не предписывают, как должно действовать другое Договаривающееся государство E или S. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

9. Когда резидент Договаривающегося государства R получает доход от того же Государства R через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в другом Договаривающемся государстве E, Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в Государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству (пункт 1 статьи 7 и пункт 2 статьи 21). В этом случае Государство R также должно предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или статьей 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству, расположенному в Государстве E, несмотря на то, что рассматриваемый доход первоначально возникает в Государстве R (см. также пункт 5 Комментария к статье 21). Однако, если Договаривающиеся

государства соглашаются предоставить Государству R ограниченное право налогообложения в качестве Государства источника дивидендов или процентов в пределах, установленных в пункте 2 статей 10 и 11, то два Государства должны также договориться о кредите (зачете), предоставляемом Государством E за налог, взимаемый Государством R, в соответствии с пунктом 2 статьи 23 A или пунктом 1 статьи 23 B. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.1 Однако, если Государство R применяет метод освобождения, может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в Государстве резидентства как Государстве источника: комбинация статей 7 и 23 A препятствует этому Государству взимать налог с такого дохода, тогда как если бы он был выплачен резиденту другого Государства, Государство R, являясь Государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать налогом такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые считают такое положение неприемлемым, могут включать в свои конвенции положение, согласно которому Государство резидентства имело бы право, в качестве Государства источника дивидендов или процентов, взимать налог с такого дохода по ставкам, предусмотренным в пункте 2 C (23) статей 10 и 11, несмотря на то, что оно применяет метод освобождения. Государство, где расположено постоянное представительство (ПП), предоставило бы кредит (зачет) за такой налог в соответствии с положениями пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B; конечно, такой кредит (зачет) не будет предоставлен в случаях, когда Государство, в котором расположено постоянное представительство (ПП), не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. Когда резидент Государства R получает доход из третьего Государства через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем Государстве), если он относится к такому постоянному представительству (пункт 1 статьи 7 и пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или статьей 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству в Государстве E. В Конвенции нет положения об устранении, которое должно предоставляться Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем Государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 3 статьи 24, любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также должно предоставляться постоянному представительству в Государстве E предприятия Государства R (см. пункты 67–72 Комментария к статье 24). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Конфликт в случае c) пункта 3 выше находится вне сферы действия Конвенции, поскольку, согласно статье 1, она применяется только к лицам, являющимся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Однако он может быть урегулирован путем применения процедуры взаимного согласования (см. также пункт 10 выше). (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

11.1 В некоторых случаях один и тот же доход или капитал может облагаться налогом каждым Договаривающимся государством как доход или капитал одного из его резидентов. Это может произойти, например, когда одно из Договаривающихся государств облагает налогом мировой доход структуры (entity), являющейся резидентом этого Государства, в то время как другое Государство рассматривает эту структуру (entity) как фискально прозрачную и облагает налогом участников этой структуры (entity), являющихся резидентами этого другого Государства, на их соответствующую долю дохода. Фраза «(за исключением случаев, когда эти положения допускают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства, или потому, что капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства)» поясняет, что в таких случаях оба Государства не обязаны взаимно предоставлять устранение в отношении налога друг друга, взимаемого исключительно на основе резидентства налогоплательщика, и что каждое Государство, следовательно, обязано предоставлять устранение двойного налогообложения только в той степени, в которой налогообложение другим Государством соответствует положениям Конвенции, которые допускают налогообложение соответствующего дохода или капитала как государством источника или как Государством, в котором имеется постоянное представительство

(ПП), которому этот доход или капитал присваивается, исключая тем самым налогообложение, которое было бы исключительно результатом резидентства лица в этом другом Государстве. Хотя этот результат логически вытекал бы из формулировки статей 23 A и 23 B даже в отсутствие этой фразы, добавление фразы устраняет любые сомнения в этом отношении. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11.2 Принципы, изложенные в предыдущем пункте, иллюстрируются следующими примерами:

— Пример A: Структура (entity), учрежденная в Государстве R, является резидентом Государства R и, следовательно, облагается налогом на свой мировой доход в этом Государстве.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Государство S рассматривает эту структуру (entity) как фискально прозрачную и облагает налогом участников структуры (entity) на их соответствующую долю дохода, полученного через структуру (entity). Все участники структуры (entity) являются резидентами Государства S. Весь доход структуры (entity) представляет собой прибыль от предпринимательской деятельности, относящуюся к постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве R. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате структурой (entity), Государство R не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении дохода структуры (entity), поскольку единственная причина, по которой Государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, заключается в резидентстве участников структуры (entity). Государство S, с другой стороны, будет обязано предоставить устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении всего дохода структуры (entity), поскольку этот доход может облагаться налогом в Государстве R в соответствии с положениями статьи 7, независимо от того, что Государство R считает, что доход получен структурой (entity), являющейся резидентом Государства R. При определении суммы подоходного налога, уплаченного в Государстве R, для целей предоставления устранения двойного налогообложения участникам структуры (entity) в соответствии со статьей 23 B, Государство S должно будет учесть налог, уплаченный структурой (entity) в Государстве R.

— Пример B: Те же факты, что и в примере A, за исключением того, что 30 процентов дохода, полученного через структуру (entity), составляют проценты, возникающие в Государстве S, которые относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве R, а остальная часть дохода представляет собой прибыль от предпринимательской деятельности, относящуюся к тому же постоянному представительству (ПП). В этом случае устранение двойного налогообложения в отношении прибыли от предпринимательской деятельности, отличной от процентов, будет осуществляться, как описано в примере A. Однако в случае процентов Государство R будет обязано предоставить зачет структуре (entity) в соответствии с пунктом 2 статьи 23 A или пунктом 1 статьи 23 B на сумму налога на проценты, уплаченного в Государстве S всеми участниками структуры (entity), не превышающую меньшую из двух величин: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в Государстве S в соответствии с пунктом 2 статьи 11) или налога, подлежащего уплате в Государстве R на эти проценты (последняя часть пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B). C (23) Государство S, с другой стороны, также будет обязано предоставить устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B участникам структуры (entity), являющимся резидентами Государства S, поскольку этот доход может облагаться налогом Государством R в соответствии с положениями пункта 1 статьи 7. Если Государство S применяет метод освобождения статьи 23 A, это означает, что Государству S потребуется освободить долю процентов, относящуюся к участникам, являющимся резидентами Государства S (см. пункт 5 Комментария к статье 21 и пункт 9 Комментария к статьям 23 A и 23 B). Если Государство S применяет метод кредита (зачета) статьи 23 B, зачет должен применяться только к той части налога, подлежащего уплате в Государстве S, которая превышает сумму налога, которую Государство S имело бы право взимать в соответствии с пунктом 2 статьи 11, и этот зачет должен предоставляться на сумму налога, уплаченного в Государстве R после вычета зачета, который само Государство R должно предоставить за налог, подлежащий уплате в Государстве S в соответствии с пунктом 2 статьи 11.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

— Пример C: Те же факты, что и в примере A, за исключением того, что весь доход структуры (entity) получен от недвижимого имущества, расположенного в Государстве S. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате структурой (entity), Государство R будет обязано предоставить устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении всего дохода структуры (entity), поскольку этот доход может облагаться налогом в Государстве S в соответствии с положениями статьи 6, независимо от того, что Государство S считает, что доход получен участниками, являющимися резидентами Государства S. Государство S, с другой стороны, не обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B, поскольку единственная причина, по которой Государство R может облагать налогом доход в соответствии с положениями Конвенции, заключается в резидентстве структуры (entity) (результат был бы таким же, даже если бы доход относился к постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве R: см. первое предложение пункта 9 Комментария к статьям 23 A и 23 B).

— Пример D: Те же факты, что и в примере A, за исключением того, что весь доход структуры (entity) — это проценты, возникающие в Государстве S, которые не относятся к постоянному представительству (ПП). В этом случае при определении налога, подлежащего уплате структурой (entity), Государство R будет обязано предоставить зачет структуре (entity) в соответствии с пунктом 2 статьи 23 A или пунктом 1 статьи 23 B на сумму налога на проценты, уплаченного в Государстве S всеми участниками структуры (entity), не превышающую меньшую из двух величин: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в Государстве S в соответствии с пунктом 2 статьи 11) или налога, подлежащего уплате в Государстве R на эти проценты (последняя часть пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B). Государство S, с другой стороны, не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении дохода структуры (entity), поскольку этот доход не возникает в Государстве R и не относится к постоянному представительству (ПП) в Государстве R, и единственная причина, по которой Государство R может облагать налогом доход, заключается в том, что доход также является доходом, полученным резидентом Государства R. Пункт 1 статьи 11 подтверждает право Государства R на налогообложение процентов как дохода, полученного структурой (entity), являющейся резидентом Государства R. C (23)

— Пример E: Те же факты, что и в примере D, за исключением того, что весь доход структуры (entity) — это проценты, возникающие в Государстве R. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате структурой (entity), Государство R не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении дохода структуры (entity), поскольку единственная причина, по которой Государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, заключается в резидентстве участников структуры (entity).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Государство S, с другой стороны, будет обязано предоставить зачет участникам в соответствии с пунктом 2 статьи 23 A или пунктом 1 статьи 23 B на сумму налога на проценты, уплаченного в Государстве R структурой (entity), не превышающую меньшую из двух величин: 10 процентов от валовой суммы процентов (что является максимальной суммой налога, которая может быть уплачена в Государстве R в соответствии с пунктом 2 статьи 11) или налога, подлежащего уплате в Государстве S на эти проценты (последняя часть пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B). Государство S, однако, не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении налога, уплаченного в Государстве R сверх максимальной суммы налога, которая может быть уплачена в соответствии с пунктом 2 статьи 11, поскольку проценты не относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве R, и единственная причина, по которой Государство R может взимать такой дополнительный налог, заключается в том, что доход также является доходом, полученным резидентом Государства R. Хотя пункт 2 статьи 11 и пункт 3 статьи 1 подтверждают право Государства R облагать проценты налогом как проценты, возникающие в Государстве R, Государство S считает, что фактическое право на доход от процентов принадлежит резиденту Государства S, что объясняет, почему оно не учитывает налог, взимаемый в Государстве R сверх 10 процентов.

— Пример F: Те же факты, что и в примере D, за исключением того, что весь доход структуры (entity) — это проценты, возникающие в третьем Государстве. В этом случае при определении налога, подлежащего уплате структурой (entity), Государство R не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении дохода структуры (entity), поскольку единственная причина, по которой Государство S может облагать налогом этот доход в соответствии с положениями Конвенции, заключается в резидентстве участников структуры (entity). Государство S также не будет обязано предоставлять устранение в соответствии со статьей 23 A или 23 B в отношении дохода структуры (entity), поскольку этот доход не возникает в Государстве R и не относится к постоянному представительству (ПП) в Государстве R, и единственная причина, по которой Государство R может облагать налогом доход, заключается в том, что доход также является доходом, полученным резидентом Государства R. Пункт 1 статьи 21 подтверждает право Государства R облагать проценты налогом как доход, полученный структурой (entity), являющейся резидентом Государства R. Пункт 1 статьи 21 также подтверждает право Государства S на налогообложение процентов как дохода, полученного участниками структуры (entity), являющимися резидентами Государства S. C (23) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

B. Описание методов устранения двойного налогообложения

12. В существующих конвенциях для устранения двойного налогообложения Государством, резидентом которого является налогоплательщик, соблюдаются два основных принципа. Для простоты в дальнейшем будет упоминаться только подоходный налог; однако эти принципы в равной степени применимы к налогу на капитал. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

1. Принцип освобождения

13. В соответствии с принципом освобождения Государство резидентства R не облагает налогом доход, который, согласно Конвенции, может облагаться налогом в Государстве E или S (и, конечно, также доход, который должен облагаться налогом только в Государстве E или S; см. пункт 6 выше). (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

14. Принцип освобождения может применяться двумя основными методами:

a) доход, который может облагаться налогом в Государстве E или S, вообще не учитывается Государством R для целей его налога; Государство R не имеет права принимать во внимание таким образом освобожденный доход при определении налога, подлежащего взиманию с остальной части дохода; этот метод называется «полное освобождение»;

b) доход, который может облагаться налогом в Государстве E или S, не облагается налогом Государством R, но Государство R сохраняет право учитывать этот доход при определении налога, подлежащего взиманию с остальной части дохода; этот метод называется «освобождение с прогрессией». (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Принцип кредита (зачета)

15. В соответствии с принципом кредита (зачета) Государство резидентства R рассчитывает свой налог на основе общего дохода налогоплательщика, включая доход из другого Государства E или S, который, согласно Конвенции, может облагаться налогом в этом другом Государстве (но не включая доход, который должен облагаться налогом только в Государстве S; см. пункт 6 выше). Затем оно предоставляет вычет из своего собственного налога на налог, уплаченный в другом Государстве. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

16. Принцип кредита (зачета) может применяться двумя основными методами:

a) Государство R разрешает вычет полной суммы налога, уплаченного в другом Государстве с дохода, который может облагаться налогом в этом Государстве; этот метод называется «полный кредит (зачет)»; C (23)

b) вычет, предоставляемый Государством R за налог, уплаченный в другом Государстве, ограничивается той частью его собственного налога, которая соответствует доходу, который

может облагаться налогом в другом Государстве; этот метод называется «обычный кредит (зачет)». (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

17. Принципиальное различие между методами заключается в том, что методы освобождения рассматривают доход, тогда как методы кредита (зачета) рассматривают налог. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

C. Применение и последствия методов

18. Пример в цифрах облегчит объяснение последствий различных методов. Предположим, что общий доход составляет 100 000, из которых 80 000 получено из одного Государства (Государство резидентства R) и 20 000 из другого Государства (государство источника S). Предположим далее, что в Государстве R ставка налога на доход в 100 000 составляет 35 процентов, а на доход в 80 000 — 30 процентов. Предположим также, что в Государстве S ставка налога составляет либо 20 процентов — случай (i) — либо 40 процентов — случай (ii) — так что налог, подлежащий уплате там с 20 000, составляет 4 000 в случае (i) или 8 000 в случае (ii), соответственно. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

19. Если общий доход налогоплательщика в 100 000 возникает в Государстве R, его налог составит 35 000. Если бы он имел доход в той же сумме, но полученный способом, изложенным выше, и если бы во внутреннем законодательстве Государства R не было предусмотрено никакого устранения и между Государством R и Государством S не существовало бы конвенций, то общая сумма налога составила бы в случае (i): 35 000 плюс 4 000 = 39 000, и в случае (ii): 35 000 плюс 8 000 = 43 000. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

1. Методы освобождения

20. В соответствии с методами освобождения Государство R ограничивает своё налогообложение той частью общего дохода, которую, в соответствии с различными статьями Конвенции, оно имеет право облагать налогом, т.е. 80 000.

a) Полное освобождение Государство R налагает налог на 80 000 по ставке налога, применимой к 80 000, т.е. по ставке 30 процентов.

	Случай (i)	Случай (ii)
Налог в Государстве R, 30% от 80 000	24 000	24 000
Плюс налог в Государстве S	4 000	8 000 C (23) Общая сумма налогов 28 000 32 000
Устранение было предоставлено Государством R на сумму	11 000	11 000

b) Освобождение с прогрессией Государство R налагает налог на 80 000 по ставке налога, применимой к общему доходу независимо от источника его получения (100 000), т.е. по ставке 35 процентов.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

	Случай (i)	Случай (ii)
Налог в Государстве R, 35% от 80 000	28 000	28 000
Плюс налог в Государстве S	4 000	8 000
Общая сумма налогов	32 000	36 000
Устранение было предоставлено Государством R на сумму	7 000	7 000

(Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

21. В обоих случаях уровень налога в Государстве S не влияет на сумму налога, от которого отказалось Государство R. Если налог на доход из Государства S ниже в Государстве S, чем устранение, которое должно быть предоставлено Государством R — случаи a (i), a (ii) и b (i) — тогда налогоплательщик окажется в лучшем положении, чем если бы его общий доход был получен исключительно из Государства R. В обратном случае — случай b (ii) — налогоплательщик окажется в худшем положении. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

22. Пример также показывает, что устранение, предоставленное в случаях, когда Государство R применяет метод полного освобождения, может быть выше налога, взимаемого в Государстве S, даже если ставки налога в Государстве S выше, чем в Государстве R. Это объясняется тем, что при методе полного освобождения отказываются не только от налога Государства R на доход из Государства S (35 процентов от 20 000 = 7 000; как и при освобождении с прогрессией), но и налог на оставшийся доход (80 000) уменьшается на сумму, соответствующую разнице в ставках на двух уровнях дохода в Государстве R (35 минус 30 = 5 процентов, применённых к 80 000 = 4 000). (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Методы кредита (зачёта)

23. В соответствии с методами кредита (зачёта) Государство R сохраняет своё право облагать налогом общий доход налогоплательщика, но против наложенного таким образом налога оно предоставляет вычет.

a) Полный кредит (зачёт) Государство R рассчитывает налог на общий доход в размере 100 000 по ставке 35 процентов и C (23) предоставляет вычет налога, подлежащего уплате в Государстве S на доход из S.

Случай (i) Случай (ii) Налог в Государстве R, 35% от 100 000 35 000 35 000 минус налог в Государстве S - 4 000 - 8 000 Подлежащий уплате налог 31 000 27 000 Общая сумма налогов 35 000 35 000 Устранение было предоставлено Государством R на сумму 4 000 8 000

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

b) Обычный кредит (зачёт) Государство R рассчитывает налог на общий доход в размере 100 000 по ставке 35 процентов и предоставляет вычет налога, подлежащего уплате в Государстве S на доход из S, но ни в коем случае не предоставляет более, чем часть налога в Государстве R, относящаяся к доходу из S (максимальный вычет). Максимальный вычет составит 35 процентов от 20 000 = 7 000.

Случай (i)	Случай (ii)
Налог в Государстве R, 35% от 100 000	35 000 35 000
минус налог в Государстве S	- 4 000
минус максимальный налог	- 7 000
Подлежащий уплате налог	31 000 28 000
Общая сумма налогов	35 000 36 000
Устранение было предоставлено Государством R на сумму	4 000 7 000

(Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

24. Характерной чертой методов кредита (зачёта) по сравнению с методами освобождения является то, что Государство R никогда не обязано предоставлять вычет в размере, превышающем налог, подлежащий уплате в Государстве S. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

25. Если налог, подлежащий уплате в Государстве S, ниже, чем налог Государства R, относящийся к доходу из Государства S (максимальный вычет), налогоплательщик всегда будет обязан уплатить ту же сумму налогов, которую он должен был бы уплатить, если бы облагался налогом только в Государстве R, т.е. как если бы весь его доход был получен исключительно из Государства R. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

26. Тот же результат достигается, если налог, подлежащий уплате в Государстве S, выше, в то время как Государство R применяет полный кредит (зачёт), по крайней мере, до тех пор, пока общая сумма налога, подлежащая уплате Государству R, равна или превышает сумму налога, подлежащего уплате в Государстве S. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY) C (23)

27. Если налог, подлежащий уплате в Государстве S, выше и кредит (зачёт) ограничен (обычный кредит (зачёт)), налогоплательщик не получит вычета по всей сумме налога, уплаченного в Государстве S. В таком случае результат был бы менее благоприятным для налогоплательщика,

чем если бы весь его доход возник в Государстве R, и при этих обстоятельствах метод обычного кредита (зачёта) имел бы тот же эффект, что и метод освобождения с прогрессией.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Таблица 23-1 Общая сумма налога в различных случаях, проиллюстрированных выше

A. Весь доход, возникающий в Государстве R	Общая сумма налога = 35 000

B. Доход, возникающий в двух Государствах, а именно	Общая сумма налога, если налог в Государстве S составляет 80 000 в Государстве R и 20 000 в Государстве S	
4 000 (случай (i))	8 000 (случай (ii))	Без конвенции (19)1
39 000	43 000	
Полное освобождение (20a)	28 000	32 000
Освобождение с прогрессией (20b)	32 000	36 000
Полный кредит (зачёт) (23a)	35 000	35 000
Обычный кредит (зачёт) (23b)	35 000	36 000

1 Номера в скобках относятся к пунктам настоящего Комментария.

Таблица 23-2 Сумма налога, от которого отказалось государство резидентства

Если налог в Государстве S составляет		
4 000 (случай (i))	8 000 (случай (ii))	Без конвенции
0	0	1 Полное освобождение (20a)
11 000	11 000	
Освобождение с прогрессией (20b)	7 000	7 000
Полный кредит (зачёт) (23a)	4 000	8 000
Обычный кредит (зачёт) (23b)	4 000	7 000

1 Номера в скобках относятся к пунктам настоящего Комментария.

(Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

D. Методы, предложенные в Статьях

28. В конвенциях, заключённых между странами-членами ОЭСР, были применены оба основных принципа. Некоторые Государства отдают предпочтение C (23) первому, некоторые — другому. Теоретически один принцип мог бы считаться более желательным, но, ввиду упомянутых предпочтений, каждому Государству была предоставлена свобода сделать свой собственный выбор. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

29. С другой стороны, было признано важным ограничить количество методов, основанных на каждом основном принципе, которые должны применяться. Ввиду этого ограничения, Статьи были сформулированы таким образом, что странам-членам предоставлена свобода выбора между двумя методами:

— метод освобождения с прогрессией (Статья 23 A), и

— метод обычного кредита (зачёта) (Статья 23 B). (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

30. Если два Договаривающихся государства принимают один и тот же метод, будет достаточно включить соответствующую статью в конвенцию. С другой стороны, если два Договаривающихся государства принимают разные методы, обе статьи могут быть объединены в одну, и название Государства должно быть указано в каждой соответствующей части Статьи, в соответствии с методом, принятым этим Государством. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

31. Договаривающиеся государства могут использовать комбинацию двух методов. Такая комбинация действительно необходима для Договаривающегося государства R, которое обычно принимает метод освобождения в случае дохода, который в соответствии со Статьями 10 и 11 может облагаться ограниченным налогом в другом Договаривающемся государстве S. В таком случае Статья 23 A предусматривает в пункте 2 кредит (зачёт) за ограниченный налог, взимаемый в другом Договаривающемся государстве S (корректировки пунктов 1 и 2 Статьи 23 A могут,

однако, потребоваться в случае распределений от инвестиционных фондов недвижимости (REITs), если Договаривающимися государствами были приняты положения, аналогичные тем, что упомянуты в пунктах 67.1–67.7 Комментария к Статье 10). Кроме того, Государства, которые в целом принимают метод освобождения, могут пожелать исключить определённые виды дохода из освобождения и применять к таким видам метод кредита (зачёта). В таком случае пункт 2 Статьи 23 A может быть изменён для включения этих видов дохода. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

31.1 Одним из примеров, когда пункт 2 может быть так изменён, является случай, когда Государство, которое обычно принимает метод освобождения, считает, что этот метод не должен применяться к видам дохода, которые пользуются льготным налоговым режимом в другом Государстве вследствие налоговой меры, которая была введена в этом Государстве после даты подписания Конвенции. Для включения этих видов дохода пункт 2 может быть изменён следующим образом: C (23)

2. Если резидент Договаривающегося государства получает вид дохода, который

a) может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями Статей 10 и 11 (за исключением случаев, когда эти положения разрешают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства), или

b) может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции (за исключением случаев, когда эти положения разрешают налогообложение этим другим Государством исключительно потому, что доход также является доходом, полученным резидентом этого Государства), но который пользуется льготным налоговым режимом в этом другом Государстве вследствие налоговой меры, (i) которая была введена в другом Договаривающемся государстве после даты подписания Конвенции, и (ii) в отношении которой это Государство уведомило компетентные органы другого Договаривающегося государства до получения такого вида дохода и после консультаций с этим другим Государством о том, что настоящий пункт применяется, первое упомянутое Государство предоставляет вычет из налога на доход этого резидента в размере, равном налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Такой вычет, однако, не превышает ту часть налога, рассчитанную до предоставления вычета, которая относится к такому виду дохода, полученному из этого другого Государства. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32. Две Статьи сформулированы в общем виде и не содержат подробных правил о том, как должно рассчитываться освобождение или кредит (зачёт), это оставляется на усмотрение применимого внутреннего законодательства и практики. Договаривающиеся государства, которые считают необходимым урегулировать какую-либо проблему в самой Конвенции, могут свободно делать это в двусторонних переговорах. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

E. Коллизии квалификации 32.1 Обе Статьи 23 A и 23 B требуют, чтобы устранение двойного налогообложения предоставлялось, посредством метода освобождения или метода кредита (зачета), в зависимости от обстоятельств, когда вид дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство резидентства обязано применять метод освобождения или метод кредита (зачета) в отношении вида дохода или капитала, когда Конвенция разрешает налогообложение этого вида дохода государством источника. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

C (23) 32.2 Толкование фразы «может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями настоящей Конвенции», используемой в обеих Статьях, особенно важно при рассмотрении случаев, когда государство резидентства и государство источника по-разному классифицируют один и тот же вид дохода или капитала для целей положений Конвенции. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32.3 В этом отношении необходимо рассмотреть различные ситуации. В случаях, когда вследствие различий в национальном законодательстве между государством источника и государством резидентства первое применяет в отношении конкретного вида дохода или капитала положения Конвенции, отличающиеся от тех, которые государство резидентства применило бы к тому же виду дохода или капитала, доход по-прежнему облагается налогом в соответствии с положениями

Конвенции, в том виде, как они интерпретированы и применены государством источника. В таком случае, поэтому обе статьи требуют, чтобы государство резидентства предоставило устранение двойного налогообложения, несмотря на коллизию квалификации, возникшую в результате этих различий в национальном законодательстве. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

32.4 Этот пункт может быть проиллюстрирован следующим примером. Предприятие осуществляется через постоянное представительство (ПП) в Государстве E партнерством, учрежденным в этом Государстве. Партнер, резидент Государства R, отчуждает свою долю в этом партнерстве. Государство E рассматривает партнерство как фискально прозрачную структуру, тогда как Государство R рассматривает его как налогооблагаемую структуру (entity). Поэтому Государство E считает, что отчуждение доли в партнерстве для целей его Конвенции с Государством R является отчуждением партнером базовых активов предприятия, осуществляемого партнерством, которое может облагаться налогом этим Государством в соответствии с пунктом 1 или 2 Статьи 13. Государство R, поскольку оно рассматривает партнерство как налогооблагаемую структуру (entity), считает, что отчуждение доли в партнерстве сродни отчуждению акции в компании, которое не могло бы облагаться налогом Государством E по причине пункта 5 Статьи 13. В таком случае коллизия квалификации возникает исключительно из-за различного режима партнерств в национальных законодательствах двух Государств, и Государство R должно считать, что Государство E обложило налогом доход от отчуждения «в соответствии с положениями Конвенции» для целей применения Статьи 23 A или Статьи 23 B. Поэтому Государство R должно предоставить освобождение в соответствии со Статьей 23 A или предоставить кредит (зачет) в соответствии со Статьей 23 B независимо от того факта, что по своему национальному законодательству оно рассматривает доход от отчуждения как доход от реализации акций корпоративного образования, и что, если бы квалификация дохода Государством E соответствовала квалификации Государства R, Государство R не должно было бы предоставлять устранение двойного налогообложения согласно Статье 23 A или Статье 23 B. Таким образом, в таком случае двойное налогообложение не возникнет. C (23) (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

32.5 Статьи 23 A и 23 B, однако, не требуют, чтобы государство резидентства устраняло двойное налогообложение во всех случаях, когда государство источника наложило свой налог, применив к виду дохода положение Конвенции, которое отличается от того, которое государство резидентства считает применимым. Например, в вышеприведенном примере, если для целей применения пункта 2 Статьи 13 Государство E считает, что партнерство осуществляло предпринимательскую деятельность через постоянное место деятельности, но Государство R считает, что применяется пункт 5, поскольку партнерство не имело постоянного места деятельности в Государстве E, фактически существует спор относительно того, обложило ли Государство E доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если Государство E, применяя пункт 2 Статьи 13, интерпретирует фразу «являющиеся частью предпринимательского имущества» таким образом, чтобы включить определенные активы, которые не подпадали бы под значение этой фразы согласно толкованию, данному ей Государством R. Такие коллизии, возникающие из-за различной интерпретации фактов или различной интерпретации положений Конвенции, должны отличаться от коллизий квалификации, описанных в предыдущем пункте, где расхождение основано не на различных интерпретациях положений Конвенции, а на различных положениях национального законодательства. В первом случае Государство R может утверждать, что Государство E не наложило свой налог в соответствии с положениями Конвенции, если оно применило свой налог на основе того, что Государство R считает неверной интерпретацией фактов или неверной интерпретацией Конвенции. Государствам следует использовать положения Статьи 25 (Процедура взаимного согласования (MAP)), и, в частности, пункт 3 этой Статьи, для разрешения такого рода коллизий в случаях, которые иначе привели бы к неустраненному двойному налогообложению. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

32.6 Фраза «в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом» должна также толковаться в отношении возможных случаев двойного неналогообложения, которые могут возникнуть согласно Статье 23 A. Если государство источника считает, что положения Конвенции препятствуют ему облагать налогом вид дохода или капитала, который оно

в противном случае имело бы право облагать налогом, государство резидентства должно, для целей применения пункта 1 Статьи 23 A, считать, что вид дохода не может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если бы государство резидентства применило Конвенцию по-другому, чтобы иметь право облагать налогом этот доход, если бы оно было в положении государства источника. Таким образом, от государства резидентства не требуется пунктом 1 освобождать вид дохода, что является результатом, соответствующим основной функции Статьи 23, которая заключается в устранении двойного налогообложения. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

C (23) 32.7 Эта ситуация может быть проиллюстрирована вариацией примера, описанного выше. Предприятие осуществляется через постоянное место деятельности в Государстве E партнерством, учрежденным в этом Государстве, и партнер, резидент Государства R, отчуждает свою долю в этом партнерстве. Изменяя факты примера, однако, теперь предполагается, что Государство E рассматривает партнерство как налогооблагаемую структуру (entity), тогда как Государство R рассматривает его как фискально прозрачную; далее предполагается, что Государство R является государством, применяющим метод освобождения. Государство E, поскольку оно рассматривает партнерство как корпоративное образование, считает, что отчуждение доли в партнерстве сродни отчуждению акции в компании, которое оно не может облагать налогом по причине пункта 5 Статьи 13. Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли в партнерстве должно было облагаться налогом Государством E как отчуждение партнером базовых активов предприятия, осуществляемого партнерством, к которому были бы применимы пункт 1 или 2 Статьи 13. При определении того, обязано ли оно освободить доход согласно пункту 1 Статьи 23 A, Государство R тем не менее должно учитывать, что, учитывая то, как положения Конвенции применяются в сочетании с национальным законодательством Государства E, это Государство не может облагать доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, Государство R не обязано освобождать доход. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

F. Временное несоответствие 32.8 Положения Конвенции, которые позволяют государству источника облагать налогом определенные виды дохода или капитала, не устанавливают никаких ограничений относительно того, когда такой налог должен взиматься (см., например, пункт 2.2 Комментария к Статье 15). Поскольку обе Статьи 23 A и 23 B требуют, чтобы устранение двойного налогообложения предоставлялось, когда вид дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, из этого следует, что такое устранение должно предоставляться независимо от того, когда налог взимается государством источника. Поэтому государство резидентства должно предоставлять устранение двойного налогообложения посредством метода кредита (зачета) или метода освобождения в отношении такого вида дохода или капитала, даже если государство источника облагает его налогом в более раннем или более позднем году. Некоторые государства, однако, не следуют формулировкам Статей 23 A или 23 B в своих двусторонних конвенциях и связывают устранение двойного налогообложения, которое они предоставляют в соответствии с налоговыми конвенциями, с тем, что предусмотрено их национальным законодательством. Однако от этих стран ожидалось бы, что они будут искать другие пути (например, процедуру взаимного согласования (MAP)) для устранения двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в случаях, когда государство источника взимает налог в другом налоговом году. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY) C (23)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

II. Комментарий к положениям Статьи 23 A (метод освобождения)

Пункт 1

A. Обязанность государства резидентства предоставлять освобождение

33. В Статье установлено, что государство резидентства R должно освобождать от налога доход и капитал, которые в соответствии с Конвенцией «могут облагаться налогом» в другом Государстве E или S. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

34. Государство резидентства должно соответственно освобождать доход и капитал, которые могут облагаться налогом другим Государством в соответствии с Конвенцией, независимо от того,

фактически ли осуществляет это другое Государство право на налогообложение. Этот метод считается наиболее практичным, поскольку он освобождает государство резидентства от проведения расследований фактического налогового положения в другом Государстве. (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

34.1 Обязанность, возложенная на государство резидентства, освобождать определенный вид дохода или капитала, зависит от того, может ли этот вид облагаться налогом государством источника в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1–32.7 выше обсуждается, как следует интерпретировать это условие. Однако, если условие соблюдено, обязательство может считаться абсолютным, за исключением положений пунктов 2 и 4 Статьи 23 A. Пункт 2 рассматривает случай, уже упомянутый в пункте 31 выше, видов дохода, которые могут облагаться только ограниченным налогом в государстве источника. Для таких видов дохода данный пункт предусматривает метод кредита (зачета) (см. пункт 47 ниже). Пункт 4 рассматривает случай определенных коллизий квалификации, которые привели бы к двойному неналогообложению в результате применения Конвенции, если бы государство резидентства было обязано предоставлять освобождение (см. пункты 56.1–56.3 ниже). (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

C (23)

35. Иногда Договаривающиеся государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах, во избежание двойного неналогообложения, сделать исключение из абсолютного обязательства государства резидентства предоставлять освобождение в случаях, когда ни пункт 3, ни пункт 4 не применялись бы. Такое может быть в случае, когда в соответствии с национальным законодательством государства источника не предусмотрен налог на конкретные виды дохода или капитала, или налог фактически не взимается в силу особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение установленного законом срока. Чтобы избежать такого двойного неналогообложения конкретных видов дохода, Договаривающиеся государства могут согласиться изменить соответствующую Статью саму по себе (см. пункт 9 Комментария к Статье 15 и пункт 12 Комментария к Статье 17; для обратного случая, когда устранение в государстве источника зависит от фактического налогообложения в государстве резидентства, см. пункт 20 Комментария к Статье 10, пункт 10 Комментария к Статье 11, пункт 6 Комментария к Статье 12, пункт 21 Комментария к Статье 13 и пункт 3 Комментария к Статье 21). Можно также сделать исключение из общего правила, чтобы достичь определенной взаимности, когда одно из Государств применяет метод освобождения, а другое — метод кредита (зачета). Наконец, другое исключение из общего правила может быть сделано, когда Государство желает применять к конкретным видам дохода метод кредита (зачета), а не метод освобождения (см. пункт 31 выше). (Изменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

36. Следует также отметить, что, как объяснено в пунктах 11.1 и 11.2 выше, Статья 23 A не обязывает Договаривающееся государство освобождать доход или капитал, если единственная причина, по которой другое Договаривающееся государство может облагать налогом этот доход или капитал в соответствии с положениями Конвенции, заключается в том, что это другое Государство относит этот доход или капитал к резиденту этого другого Государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

B. Альтернативная формулировка Статьи

37. Эффект метода освобождения в том виде, в каком он сформулирован в Статье, заключается в том, что налогооблагаемый доход или капитал в государстве резидентства уменьшается на сумму, освобожденную в этом Государстве. Если в конкретном Государстве сумма дохода, определенная для целей подоходного налога, используется в качестве меры для других целей, например, для социальных пособий, применение метода освобождения в предложенной форме может привести к тому, что такие пособия будут предоставлены лицам, которые не должны их получать. Чтобы избежать таких последствий, Статья может быть изменена таким образом, чтобы рассматриваемый доход включался в налогооблагаемый доход в государстве резидентства. Государство резидентства должно в таких случаях отказываться от той части общего налога, которая относится к соответствующему доходу. Эта процедура дала бы тот же результат, что и Статья в предложенной форме. Государствам может быть предоставлена свобода вносить такие изменения в формулировку Статьи. Если Государство желает сформулировать Статью, как указано выше, пункт 1 может быть сформулирован следующим образом: Если резидент Договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с

положениями настоящей Конвенции облагаются налогом только или могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, первое упомянутое Государство, с учетом положений пункта 2, разрешает в качестве вычета из подоходного налога или налога на капитал ту часть подоходного налога или налога на капитал, соответственно, которая применима, в зависимости от обстоятельств, к доходу, полученному из этого другого Государства, или к капиталу, находящемуся в этом другом Государстве. Если Статья сформулирована таким образом, пункт 3 не потребуется и может быть опущен. (Изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

C (23)

C. Различные проблемы

38. Статья 23 A содержит принцип, согласно которому государство резидентства должно предоставлять освобождение, но не содержит подробных правил о том, как это освобождение должно быть реализовано. Это соответствует общему порядку Конвенции. Статьи 6–22 также устанавливают правила, наделяющие правом налогообложения в отношении различных видов дохода или капитала, не затрагивая, как правило, определение налогооблагаемого дохода или капитала, вычеты, ставку налога и т.д. (см., однако, Статью 24). Опыт показывает, что может возникнуть множество проблем. Это особенно актуально в отношении Статьи 23 A. Некоторые из них рассматриваются в следующих пунктах. При отсутствии специального положения в Конвенции применяются внутренние законы каждого Договаривающегося государства. Некоторые конвенции содержат прямое упоминание о внутренних законах, но, конечно, это не поможет, если метод освобождения не используется во внутренних законах. В таких случаях Договаривающиеся государства, сталкивающиеся с этой проблемой, должны установить правила для применения Статьи 23 A, при необходимости, после консультации с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 Статьи 25). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1. Сумма, подлежащая освобождению

39. Сумма дохода, подлежащая освобождению от налога государством резидентства, — это сумма, которая, если бы не Конвенция, облагалась бы внутренним подоходным налогом в соответствии с внутренними законами, регулирующими такой налог. Следовательно, она может отличаться от суммы дохода, облагаемого налогом государством источника в соответствии с его внутренними законами. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

40. Обычно основой для исчисления подоходного налога является общий чистый доход, т.е. валовой доход за вычетом разрешенных вычетов. Следовательно, освобождению подлежит валовой доход, полученный из государства источника, за вычетом любых разрешенных вычетов (специальных или пропорциональных), связанных с таким доходом. C (23) (Заменён 11 июля 1977 г.; см. HISTORY)

41. Проблемы возникают из-за того, что большинство стран предусматривают в своих соответствующих налоговых законах дополнительные вычеты из общего дохода или конкретных видов дохода для определения дохода, подлежащего налогообложению. Числовой пример может проиллюстрировать проблему:

a) Внутренний доход (валовой за вычетом разрешенных расходов) 100

b) Доход из другого Государства (валовой за вычетом разрешенных расходов) 100

c) Общий доход 200

d) Вычеты на другие расходы, предусмотренные законодательством государства резидентства, которые не связаны ни с одним из доходов по пунктам a или b, такие как страховые взносы, взносы в учреждения социального обеспечения -20

e) «Чистый» доход 180

f) Личные и семейные вычеты -30

g) Доход, подлежащий налогообложению 150

Вопрос в том, какая сумма должна быть освобождена от налога, например:

— 100 (строка b), оставляя налогооблагаемую сумму 50;

— 90 (половина строки e, в соответствии с соотношением между строкой b и строкой c), оставляя 60 (строка f полностью вычитается из внутреннего дохода);

— 75 (половина строки g, в соответствии с соотношением между строкой b и строкой c), оставляя 75;

— или любая другая сумма. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

42. Сравнение законодательства и практики стран-членов ОЭСР показывает, что сумма, подлежащая освобождению, значительно варьируется от страны к стране. Решение, принимаемое государством, будет зависеть от проводимой им политики и его налоговой структуры. Государство может иметь намерение, чтобы его резиденты всегда пользовались полным объемом своих личных и семейных вычетов и других вычетов. В других государствах эти необлагаемые налогом суммы распределяются. Во многих государствах личные или семейные вычеты являются частью прогрессивной шкалы, предоставляются как вычет из налога или даже неизвестны, при этом семейное положение учитывается отдельными налоговыми шкалами. C (23) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

43. Учитывая большое разнообразие фискальной политики и методов в различных государствах относительно определения налога, особенно вычетов, льгот и аналогичных преимуществ, предпочтительно не предлагать явного и единообразного решения в Конвенции, а предоставить каждому государству свободу применять свое собственное законодательство и методику. Договаривающиеся государства, которые предпочитают решать особые проблемы в своей конвенции, конечно, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. Наконец, обращается внимание на тот факт, что эта проблема также важна для государств, применяющих метод кредита (зачета) (см. пункт 62 ниже). (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Порядок учета убытков

44. Некоторые государства при применении Статьи 23 A рассматривают убытки, понесенные в другом государстве, таким же образом, как они рассматривают доход, возникающий в этом государстве: как государство резидентства (Государство R), они не разрешают вычет убытка, понесенного от недвижимого имущества или постоянного представительства (ПП), расположенного в другом государстве (E или S). При условии, что это другое Государство разрешает перенос такого убытка, налогоплательщик не будет находиться в неблагоприятном положении, поскольку ему просто не разрешается требовать двойного вычета одного и того же убытка, а именно в Государстве E (или S) и в Государстве R. Другие государства могут, как государство резидентства R, разрешать вычет убытка, понесенного в Государстве E (или S), из дохода, который они облагают налогом. В таком случае Государство R должно иметь право ограничивать освобождение согласно пункту 1 Статьи 23 A для прибыли или дохода, полученных впоследствии в другом Государстве E (или S), путем вычета из таких последующих прибыли или дохода суммы предыдущих убытков, которые налогоплательщик может перенести в Государстве E (или S). Поскольку решение зависит в первую очередь от внутренних законов Договаривающихся государств и поскольку законы стран-членов ОЭСР существенно отличаются друг от друга, в самой Статье не может быть предложено никакого решения; это остается на усмотрение Договаривающихся государств, если они сочтут это необходимым, прояснить вышеупомянутый вопрос и другие проблемы, связанные с убытками (см. пункт 62 ниже относительно метода кредита (зачета)), на двусторонней основе, либо в самой Статье, либо посредством процедуры взаимного согласования (MAP) (пункт 3 Статьи 25). (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. Налогообложение остальной части дохода

45. Помимо применения прогрессивных налоговых ставок, которое теперь рассматривается в пункте 3 Статьи (см. пункты 55 и 56 ниже), некоторые проблемы могут возникнуть из-за конкретных положений налогового законодательства. Так, например, некоторые налоговые законы предусматривают, что налогообложение начинается только в том случае, если достигнута или превышена минимальная сумма налогооблагаемого дохода (необлагаемый порог). Общий доход до применения Конвенции может явно превышать такой необлагаемый налогом порог, но в силу освобождения, являющегося результатом применения Конвенции, которое ведет к вычету необлагаемого налогом дохода из общего налогооблагаемого дохода, оставшийся налогооблагаемый доход может быть уменьшен до суммы ниже этого порога. По причинам,

упомянутым в пункте 43 выше, не может быть предложено единого решения. Однако следует отметить, что проблема не возникнет, если будет принята альтернативная формулировка пункта 1 Статьи 23 A (как изложено в пункте 37 выше). C (23) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

46. Некоторые государства ввели специальные системы налогообложения корпоративного дохода (см. пункты 40–67 Комментария к Статье 10). В государствах, применяющих корпоративный налог с разделенной ставкой (пункт 43 указанного Комментария), может возникнуть проблема, следует ли освобождаемый доход вычитать из нераспределенного дохода (к которому применяется обычная ставка налога) или из распределенного дохода (к которому применяется пониженная ставка), или же освобождаемый доход должен быть частично отнесен к распределенному и частично к нераспределенному доходу. Если в соответствии с законодательством Государства, применяющего корпоративный налог с разделенной ставкой, дополнительный налог взимается с материнской компании в отношении дивидендов, которые она получила от дочерней компании-резидента, но не перераспределяет (на том основании, что такой дополнительный налог является компенсацией за выгоду в виде более низкой налоговой ставки, предоставленной дочерней компании по распределениям), возникает проблема, может ли такой дополнительный налог взиматься, если дочерняя компания выплачивает свои дивиденды из дохода, освобожденного от налога в силу Конвенции. Наконец, аналогичная проблема может возникнуть в связи с налогами (précompte, Advance Corporation Tax), которые взимаются с распределенной прибыли корпорации для покрытия налогового кредита (зачета), причитающегося акционерам (см. пункт 47 Комментария к Статье 10). Вопрос состоит в том, могут ли такие специальные налоги, связанные с распределением прибыли, взиматься в той мере, в какой распределения производятся из прибыли, освобожденной от налога. Договаривающимся государствам предоставляется право решать эти вопросы путем двусторонних переговоров. (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

47. В Статьях 10 и 11 право налогообложения дивидендов и процентов разделено между государством резидентства и государством источника. В этих случаях государство резидентства вправе не облагать налогом, если оно того желает (см., например, пункты 72–78 ниже), и применять метод освобождения также к вышеупомянутым видам дохода. Однако, если государство резидентства предпочитает использовать свое право на налогообложение таких видов дохода, оно не может применять метод освобождения для устранения двойного налогообложения, поскольку таким образом оно полностью отказалось бы от своего права на налогообложение соответствующего дохода. Для государства резидентства применение метода кредита (зачета) обычно представляется удовлетворительным решением. Более того, как уже указывалось в пункте 31 выше, государства, которые в целом применяют метод освобождения, могут пожелать применять метод кредита (зачета) к конкретным видам дохода, а не освобождение. Следовательно, пункт составлен в соответствии с обычным методом кредита (зачета). Комментарий к Статье 23 B далее применяется mutatis mutandis к пункту 2 Статьи 23 A. C (23) (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

48. В случаях, упомянутых в предыдущем пункте, установлены определенные максимальные проценты для налога, зарезервированного за государством источника. В таких случаях ставка налога в государстве резидентства очень часто будет выше, чем ставка в государстве источника. Ограничение вычета, которое установлено во втором предложении пункта 2 и которое соответствует обычному методу кредита (зачета), поэтому имеет значение только в ограниченном числе случаев. Если в таких случаях Договаривающиеся государства предпочитают отказаться от ограничения и применить полный метод кредита (зачета), они могут сделать это, удалив второе предложение пункта 2. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Дивиденды от существенных долей участия компании

49. Совокупное действие пунктов 1 и 2 Статьи 10 и Статьи 23 (Статья 23 A или 23 B, в зависимости от обстоятельств) заключается в том, что государство резидентства акционера имеет право облагать налогом дивиденды, возникающие в другом государстве, но оно должно зачитывать в счет своего собственного налога на такие дивиденды налог, который был взыскан государством, где возникают дивиденды, по ставке, установленной в соответствии с пунктом 2 Статьи 10. Этот режим также применяется, когда получателем дивидендов является материнская

компания, получающая дивиденды от дочерней компании; в этом случае налог, удержанный в государстве дочерней компании — и зачтенный в государстве материнской компании, — ограничивается 5 процентами от валовой суммы дивидендов путем применения подпункта a) пункта 2 Статьи 10. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

50. Эти положения эффективно избегают юридического двойного налогообложения дивидендов, но они не предотвращают повторяющегося корпоративного налогообложения прибыли, распределяемой материнской компании: сначала на уровне дочерней компании, а затем снова на уровне материнской компании. Такое повторяющееся налогообложение создает очень важное препятствие для развития международных инвестиций. Многие государства признали это и включили в свои внутренние законы положения, направленные на устранение этого препятствия. Более того, положения с этой целью часто включаются в конвенции об избежании двойного налогообложения. C (23) (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

51. Комитет по налоговым вопросам рассмотрел, было бы ли целесообразно изменить Статью 23 Конвенции, чтобы урегулировать этот вопрос. Хотя многие государства выступали за включение такого положения в Модельную конвенцию, это столкнулось со многими трудностями, вызванными различными мнениями государств и разнообразием возможных решений. Некоторые государства, опасаясь уклонения от уплаты налогов, предпочли сохранить свободу действий и решать этот вопрос только в своих внутренних законах. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

52. В конечном итоге, оказалось предпочтительным оставить государствам свободу выбора собственного решения проблемы. Для государств, предпочитающих решать проблему в своих конвенциях, решения чаще всего следовали бы одному из следующих принципов:

a) Освобождение с прогрессией Государство, резидентом которого является материнская компания, освобождает дивиденды, получаемые ею от ее дочерней компании в другом Государстве, но тем не менее может учитывать эти дивиденды при исчислении налога, подлежащего уплате материнской компанией с оставшегося дохода (такое положение часто будет предпочитаться государствами, применяющими метод освобождения, указанный в Статье 23 A).

b) Зачет базовых налогов Что касается дивидендов, полученных от дочерней компании, государство, резидентом которого является материнская компания, предоставляет зачет, как предусмотрено в пункте 2 Статьи 23 A или в пункте 1 Статьи 23 B, в зависимости от обстоятельств, не только для налога на дивиденды как таковые, но и для налога, уплаченного дочерней компанией с распределенной прибыли (такое положение часто будет предпочитаться государствами, применяющими в качестве общего правила метод кредита (зачета), указанный в Статье 23 B).

c) Приравнивание к доле участия в дочерней компании-резиденте Дивиденды, которые материнская компания получает от иностранной дочерней компании, рассматриваются в государстве материнской компании таким же образом для налоговых целей, как дивиденды, полученные от дочерней компании, которая является резидентом этого государства. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

53. Когда государство материнской компании взимает налоги на капитал, аналогичное решение также должно применяться к таким налогам. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

54. Более того, государства свободны устанавливать пределы и методы применения этих положений (определение и минимальный срок владения акциями, доля дивидендов, считающаяся покрываемой административными или финансовыми расходами) или обусловливать льготу, предоставленную в рамках специального режима, тем условием, что дочерняя компания осуществляет реальную экономическую деятельность в государстве, резидентом которого она является, или что она получает основную часть своего дохода из этого государства, или что она подлежит существенному налогообложению прибыли в этом государстве. C (23) (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

55. Проект Конвенции 1963 г. прямо резервировал применение прогрессивной шкалы налоговых ставок государством резидентства (последнее предложение пункта 1 статьи 23 A), и большинство

конвенций, заключенных между странами-членами ОЭСР, которые применяют метод освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 статьи 23 A, государство резидентства сохраняет право принимать сумму освобожденного дохода или капитала во внимание при определении налога, который должен быть наложен на остальную часть дохода или капитала. Правило применяется даже в тех случаях, когда освобожденный доход (или элементы капитала) и налогооблагаемый доход (или элементы капитала) причитаются тем лицам (например, супругам), доходы (или элементы капитала) которых облагаются налогом совместно в соответствии с внутренним законодательством. Этот принцип прогрессии применяется к доходу или капиталу, освобожденным в силу пункта 1 статьи 23 A, а также к доходу или капиталу, которые согласно любому другому положению Конвенции «могут облагаться налогом только» в другом Договаривающемся государстве (см. пункт 6 выше). Это причина того, почему в Модельной конвенции 1977 г. принцип прогрессии был перенесен из пункта 1 статьи 23 A в новый пункт 3 указанной Статьи, и была сделана ссылка на освобождение «в соответствии с любым положением Конвенции». (Изменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

56. Пункт 3 статьи 23 A относится только к государству резидентства. Форма Статьи не затрагивает применение государством источника положений своего внутреннего законодательства, касающихся прогрессии. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

56.1 Целью настоящего пункта является избежание двойного неналогообложения в результате разногласий между государством резидентства и государством источника по фактам дела или по толкованию положений Конвенции. Пункт применяется в случаях, когда, с одной стороны, государство источника толкует факты дела или положения Конвенции таким образом, что C (23) элемент дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое исключает его право облагать налогом этот элемент или ограничивает налог, который оно может взимать, в то время как, с другой стороны, государство резидентства принимает иное толкование фактов или положений Конвенции и, таким образом, считает, что этот элемент может быть обложен налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией, что, в отсутствие этого пункта, привело бы к обязательству для государства резидентства предоставить освобождение согласно положениям пункта 1. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

56.2 Настоящий пункт применяется только в той степени, в какой государство источника применило положения Конвенции для освобождения элемента дохода или капитала или применило положения пункта 2 статьи 10 или 11 к элементу дохода. Следовательно, этот пункт не применялся бы в случаях, когда государство источника считает, что оно может облагать налогом элемент дохода или капитала в соответствии с положениями Конвенции, но фактически налог на такой доход или капитал не подлежит уплате согласно положениям внутреннего законодательства государства источника. В таком случае государство резидентства должно освободить этот элемент дохода согласно положениям пункта 1, поскольку освобождение в государстве источника не является результатом применения положений Конвенции, а, скорее, результатом внутреннего законодательства государства источника (см. пункт 34 выше). Аналогично, когда государство источника и государство резидентства не согласны не только в отношении квалификации дохода, но и в отношении суммы такого дохода, пункт 4 применяется только к той части дохода, которую государство источника освобождает от налога посредством применения Конвенции или к которой это Государство применяет пункт 2 статьи 10 или 11. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

56.3 Случаи, когда применяется данный пункт, должны быть отличены от случаев, когда квалификация элемента дохода согласно внутреннему законодательству государства источника взаимодействует с положениями Конвенции, исключая возможность налогообложения этим Государством элемента дохода или капитала в обстоятельствах, когда квалификация этого элемента согласно внутреннему законодательству государства резидентства не привела бы к тому же результату. В таком случае, который обсуждается в пунктах 32.6 и 32.7 выше, пункт 1 не налагает обязательство на государство резидентства предоставлять освобождение, поскольку элемент дохода не может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией. Поскольку пункт 1 не применяется, положения пункта 4 не требуются в таком случае

для обеспечения права государства резидентства на налогообложение. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

III. Комментарий к положениям статьи 23 B C (23) (метод кредита (зачета))

Пункт 1

A. Методы

57. Статья 23 B, основанная на принципе кредита, следует обычному методу кредита (зачета): государство резидентства (R) разрешает вычет из собственного налога на доход или капитал своего резидента суммы, равной налогу, уплаченному в другом государстве E (или S) на доход, полученный из этого другого государства E (или S), или на капитал, находящийся в его собственности, но вычет ограничен соответствующей долей его собственного налога. (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

58. Обычный метод кредита (зачета) предназначен для применения также государством, которое следует методу освобождения, но должно предоставить кредит (зачет) согласно пункту 2 статьи 23 A для налога, взимаемого по ограниченным ставкам в другом государстве с дивидендов и процентов (см. пункт 47 выше). Возможность некоторых модификаций, как упомянуто в пунктах 47 и 48 выше (полный кредит), могла бы, конечно, также иметь отношение к случаю дивидендов и процентов, выплаченных резиденту государства, которое приняло обычный метод кредита (зачета) (см. также пункт 63 ниже). (Перенумерован и изменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

59. Обязательство, налагаемое статьей 23 B на государство R предоставлять кредит (зачет) за налог, взимаемый в другом государстве E (или S) с элемента дохода или капитала, зависит от того, может ли этот элемент облагаться налогом государством E (или S) в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1 – 32.7 выше обсуждается, как должно толковаться это условие. Элементы дохода, которые согласно подпункту a) пунктов 1 и 2 статьи 19 «могут облагаться налогом только» в другом Государстве, изначально освобождены от налога в Государстве R (см. пункт 6 выше), и Комментарий к статье 23 A применяется к такому освобожденному доходу. Что касается прогрессии, ссылка делается на пункт 2 Статьи (и пункт 79 ниже). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

60. Статья 23 B устанавливает основные правила метода кредита (зачета), но не содержит подробных правил по расчету и применению кредита (зачета). Это соответствует общей структуре Конвенции. Опыт показал, что может возникнуть множество проблем. Некоторые из них рассматриваются в следующих пунктах. Во многих государствах подробные правила о кредите (зачете) за иностранный налог уже существуют в их внутреннем законодательстве. Поэтому ряд конвенций содержат ссылку на внутреннее законодательство Договаривающихся государств и далее предусматривают, что такие внутренние правила не должны влиять на принцип, изложенный в C (23) статье 23 B. В случае, если метод кредита (зачета) не используется во внутреннем законодательстве Договаривающегося государства, это Государство должно установить правила для применения статьи 23 B, при необходимости после консультации с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 статьи 25). (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

61. Сумма иностранного налога, за который должен быть предоставлен кредит (зачет), — это налог, фактически уплаченный в соответствии с Конвенцией в другом Договаривающемся государстве (исключая сумму налога, уплаченного в этом другом Государстве исключительно потому, что доход или капитал также являются доходом, полученным резидентом этого Государства, или капиталом, находящимся в собственности резидента этого Государства). Могут возникнуть проблемы, например, когда такой налог рассчитывается не на доход того года, за который он взимается, а на доход предшествующего года или на средний доход двух или более предшествующих лет. Другие проблемы могут возникнуть в связи с различными методами определения дохода или в связи с изменениями валютных курсов (девальвация или ревальвация). Однако такие проблемы вряд ли могли бы быть решены путем прямого положения в Конвенции. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

62. Согласно положениям второго предложения пункта 1 статьи 23 B, вычет, который должно разрешить государство резидентства (R), ограничен той частью подоходного налога, которая соответствует доходу, полученному из Государства S или E (так называемый «максимальный вычет»). Такой максимальный вычет может быть рассчитан либо путем распределения общего налога на общий доход в соответствии с соотношением между доходом, за который должен быть предоставлен кредит (зачет), и общим доходом, либо путем применения налоговой ставки для общего дохода к доходу, за который должен быть предоставлен кредит (зачет). Фактически, в случаях, когда налог в Государстве E (или S) равен или превышает соответствующий налог Государства R, метод кредита (зачета) будет иметь тот же эффект, что и метод освобождения с прогрессией. Также при методе кредита (зачета) могут возникнуть аналогичные проблемы в отношении суммы дохода, налоговой ставки и т.д., как упомянуто в Комментарии к статье 23 A (см. особенно пункты 39–41 и 44 выше). По тем же причинам, упомянутым в пунктах 42 и 43 выше, предпочтительно также и для метода кредита (зачета) не предлагать явного и единообразного решения в Конвенции, а предоставить каждому Государству свободу применять собственное законодательство и технику. Это также верно для некоторых дальнейших проблем, которые рассматриваются ниже. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

63. Максимальный вычет обычно рассчитывается как налог на чистый доход, то есть на доход из Государства E (или S) за вычетом допустимых вычетов (специфических или пропорциональных), связанных с таким доходом (см. пункт 40 C (23) выше). По этой причине максимальный вычет во многих случаях может быть ниже налога, фактически уплаченного в Государстве E (или S). Это может быть особенно актуально в случае, когда, например, резидент Государства R, получающий проценты из Государства S, заимствовал средства у третьего лица для финансирования процентного займа. Поскольку проценты, причитающиеся по таким заимствованным средствам, могут быть зачтены в счет процентов, полученных из Государства S, сумма чистого дохода, подлежащего налогообложению в Государстве R, может быть очень небольшой, или вообще может отсутствовать чистый доход. Как объяснено в пункте 7.1 Комментария к статье 11, проблема в этом случае не может быть решена Государством R, поскольку в этом Государстве будет взиматься незначительный или нулевой налог. Одним из решений было бы освобождение таких процентов от налога в Государстве S, как предлагается в пунктах 7–7.12 Комментария к статье 11. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

64. Если резидент Государства R получает различные виды дохода из Государства S, и последнее Государство, согласно его налоговому законодательству, взимает налог только с одного из этих элементов, то максимальный вычет, который должно разрешить Государство R, обычно будет той частью его налога, которая соответствует только тому элементу дохода, который облагается налогом в Государстве S. Однако возможны и другие решения, особенно ввиду следующей более широкой проблемы: тот факт, что должен быть предоставлен кредит (зачет), например, за несколько элементов дохода, на которые взимается налог по разным ставкам в Государстве S, или за доход из нескольких Государств, с конвенциями или без них, поднимает вопрос о том, должен ли максимальный вычет или кредит (зачет) рассчитываться отдельно для каждого элемента дохода, или для каждой страны, или для всего иностранного дохода, подлежащего кредитованию (зачету) согласно внутреннему законодательству и конвенциям. В рамках системы «общего кредита (зачета)» весь иностранный доход агрегируется, и общая сумма иностранных налогов зачитывается в счет внутреннего налога, соответствующего общему иностранному доходу. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

65. Дальнейшие проблемы могут возникнуть в случае убытков. Резидент Государства R, получающий доход из Государства E (или S), может иметь убыток в Государстве R, или в Государстве E (или S), или в третьем Государстве. Для целей налогового кредита (зачета), как правило, убыток в данном Государстве будет зачитываться в счет другого дохода из того же Государства. Может ли убыток, понесенный за пределами Государства R (например, в постоянном представительстве (ПП)), быть вычтен из другого дохода, полученного из Государства R или нет, зависит от внутреннего законодательства Государства R. Здесь могут возникнуть аналогичные проблемы, как упомянуто в Комментарии к статье 23 A (пункт 44 выше). Когда общий доход получен из-за границы, и в Государстве R возникает не доход, а убыток, не превышающий доход из-за границы, тогда общий налог, взимаемый в Государстве R, будет соответствовать доходу из Государства S, и максимальный вычет, который должно разрешить Государство R, будет,

следовательно, налогом, взимаемым в Государстве R. Возможны и другие решения. C (23) (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

66. Вышеупомянутые проблемы в значительной степени зависят от внутреннего законодательства и практики, и поэтому решение должно быть оставлено на усмотрение каждого Государства. В этом контексте можно отметить, что некоторые Государства весьма либеральны в применении метода кредита (зачета). Некоторые Государства также рассматривают или уже приняли возможность переноса неиспользованных налоговых кредитов (зачетов). Договаривающиеся государства, конечно, свободны в двусторонних переговорах вносить поправки в Статью для решения любой из вышеупомянутых проблем. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

67. В так называемых ситуациях «недостаточной капитализации» Модельная конвенция позволяет государству компании-заемщика, при определенных условиях, рассматривать выплату процентов как распределение дивидендов в соответствии с его внутренним законодательством; основным условием является то, что лицо, предоставившее заем, должно фактически разделять риски, принимаемые на себя компанией-заемщиком. Это влечет за собой два последствия:

— налогообложение у источника таких «процентов» по ставке для дивидендов (пункт 2 статьи 10);

— включение таких «процентов» в налогооблагаемую прибыль компании-кредитора. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

68. Если соответствующие условия соблюдены, Государство резидентства займодавца должно будет предоставить устранение любого юридического или экономического двойного налогообложения процентов, как если бы платеж фактически являлся дивидендом. Оно должно будет предоставить зачет налога, эффективно удержанного с этих процентов в Государстве резидентства компании-заемщика по ставке, применимой к дивидендам, и, кроме того, если займодавец является материнской компанией компании-заемщика, применять к таким «процентам» любое дополнительное устранение согласно своему режиму материнская/дочерняя компания. Это обязательство может возникнуть: а) из фактической формулировки статьи 23 Конвенции, когда она предоставляет устранение в отношении дохода, определенного как дивиденды в статье 10, или видов дохода, рассматриваемых в статье 10; б) из контекста Конвенции, т.е. из комбинации статей 9, 10, 11 и 23 и, при необходимости, посредством процедуры взаимного согласования (MAP):

— когда проценты были рассмотрены в стране резидентства компании-заемщика как дивиденды согласно правилам, соответствующим пункту 1 статьи 9 или пункту 6 статьи 11, и когда Государство резидентства займодавца соглашается с тем, что они были должным образом так рассмотрены, и готово применить соответствующую корректировку; C (23)

— когда Государство резидентства займодавца применяет аналогичные правила недостаточной капитализации и будет рассматривать платеж как дивиденд в аналогичной ситуации, т.е. если платеж был произведен компанией, учрежденной на его территории, резиденту другого Договаривающегося государства;

— во всех других случаях, когда Государство резидентства займодавца признает, что Государство резидентства заемщика правомерно рассматривало проценты как дивиденд. (Заменён 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

69. Что касается дивидендов от существенного участия компании, ссылка делается на пункты 49–54 выше. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

69.1 Проблемы могут возникнуть, когда Договаривающиеся государства по-разному трактуют такие структуры (entities), как товарищества. Предположим, например, что Государство, в котором учреждено товарищество, рассматривает это товарищество как компанию, а Государство резидентства партнера рассматривает его как фискально прозрачную структуру. Государство товарищества может, в соответствии с применимыми положениями Конвенции, облагать налогом товарищество по его доходу, когда этот доход получен, и, с учетом ограничений пункта 2 статьи 10, может также облагать налогом распределение прибыли товариществом своим нерезидентным

партнерам. Однако Государство резидентства партнера будет облагать налогом партнера по его доле в доходе товарищества только тогда, когда этот доход получен товариществом. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

69.2 Первый вопрос, который возникает в этом случае, заключается в том, обязано ли Государство резидентства партнера, которое облагает налогом партнера по его доле в доходе товарищества, в соответствии с Конвенцией, предоставить зачет налога, взимаемого с товарищества в Государстве товарищества, которое последнее Государство рассматривает как отдельную налогооблагаемую структуру. Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным в той степени, в которой доход может облагаться налогом Государством товарищества в соответствии с положениями Конвенции, которые допускают налогообложение соответствующего дохода в качестве Государства источника или в качестве Государства, где существует постоянное представительство (ПП), которому этот доход относится (см. также пункты 11.1 и 11.2 выше). В той степени, в которой Государство резидентства партнера переводит доход товарищества на партнера для целей налогообложения этого партнера, оно должно принять последовательный подход и перевести на партнера налог, уплаченный товариществом (но только в той степени, в которой такой налог уплачивается в соответствии с положениями Конвенции, которые допускают налогообложение у источника) для целей устранения двойного налогообложения, возникающего в результате налогообложения партнера. Другими словами, если корпоративный статус, присвоенный товариществу Государством источника, игнорируется Государством резидентства для целей налогообложения партнера по его доле дохода, С (23) он должен быть также игнорирован для целей зачета иностранного налога. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

69.3 Второй вопрос, который возникает в этом случае, заключается в том, в какой степени Государство резидентства партнера должно предоставить зачет налога, взимаемого Государством товарищества с распределения, которое не облагается налогом в Государстве резидентства. Ответ на этот вопрос кроется в этом последнем факте. Поскольку распределение не облагается налогом в Государстве резидентства партнера, в этом Государстве просто нет налога, против которого можно было бы зачесть налог, взимаемый Государством

товарищества с распределения. Необходимо проводить четкое различие между получением прибыли и распределением этой прибыли, и от Государства резидентства партнера не следует ожидать зачета налога, взимаемого Государством товарищества с распределения, против его собственного налога, взимаемого с получения прибыли (см. первое предложение пункта 64 выше). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

B. Замечания относительно налога на капитал

70. Согласно формулировке пункта 1, зачет налога на доход должен предоставляться только против налога на доход, а зачет налога на капитал – только против налога на капитал. Следовательно, зачет налога на капитал или против него будет предоставляться только в том случае, если налог на капитал существует в обоих Договаривающихся государствах. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

71. В ходе двусторонних переговоров два Договаривающихся государства могут договориться, что налог, называемый налогом на капитал, по своему характеру тесно связан с налогом на доход и, следовательно, могут пожелать разрешить зачет его против налога на доход и наоборот. Существуют случаи, когда, поскольку одно Государство не взимает налог на капитал или поскольку оба Государства взимают налоги на капитал только с внутренних активов, двойное налогообложение капитала не возникнет. В таких случаях, конечно, подразумевается, что ссылка на налогообложение капитала может быть удалена. Более того, Государства могут счесть желательным, независимо от характера налогов по конвенции, разрешить зачет общей суммы налога в Государстве источника или местонахождения против общей суммы налога в Государстве резидентства. Однако, если конвенция включает как реальные налоги на капитал, так и налоги на капитал, которые по своей природе являются налогами на доход, Государства могут пожелать разрешить зачет против налога на доход только для последних налогов на капитал. В таких случаях Государства вправе изменять предложенную статью для достижения желаемого эффекта. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

C. Налоговые льготы (Tax sparing) C (23) 72. Некоторые Государства предоставляют различные виды налоговых стимулов иностранным инвесторам с целью привлечения иностранных инвестиций. Когда Государство резидентства иностранного инвестора применяет метод кредита (зачета), выгода от стимула, предоставленного Государством источника, может быть уменьшена в той степени, в которой Государство резидентства, облагая налогом доход, получивший выгоду от стимула, разрешит вычет только фактически уплаченного налога в Государстве источника. Аналогично, если Государство резидентства применяет метод освобождения, но обусловливает применение этого метода определенным уровнем налогообложения Государством источника, предоставление налогового сокращения Государством источника может привести к тому, что инвестору будет отказано в применении метода освобождения в его Государстве резидентства. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

эффекту отказа инвестору в применении метода освобождения в его Государстве резидентства. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

73. Чтобы избежать такого эффекта в Государстве резидентства, некоторые Государства, принявшие программы налоговых стимулов, желают включать в свои конвенции положения, обычно называемые положениями о «налоговых льготах» (tax sparing). Целью этих положений является предоставление нерезидентам возможности получить иностранный налоговый кредит (зачет) за налоги, которые были «сэкономлены» в рамках программы стимулирования Государства источника, или обеспечение учета этих налогов для целей применения определенных условий, которые могут быть привязаны к системам освобождения. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

74. Положения о налоговых льготах (tax sparing) представляют собой отступление от положений статей 23 A и 23 B. Положения о налоговых льготах (tax sparing) могут принимать различные формы, например: a) Государство резидентства разрешит вычет суммы налога, которую Государство источника могло бы взимать в соответствии со своим общим законодательством, или такой суммы, ограниченной Конвенцией (например, ограничения ставок, предусмотренные для дивидендов и процентов в статьях 10 и 11), даже если Государство источника отказалось от всего или части этого налога в соответствии со специальными положениями для содействия своему экономическому развитию; б) в качестве компенсации за снижение налога Государством источника, Государство резидентства соглашается разрешить вычет из своего собственного налога суммы (частично фиктивной), установленной по более высокой ставке; в) Государство резидентства освобождает доход, получивший выгоду от налоговых стимулов в Государстве источника. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

75. В отчете Комитета по налоговым вопросам от 1998 года, озаглавленном «Налоговые льготы (Tax Sparing): пересмотр» (Tax Sparing: a Reconsideration),1 анализируются соображения налоговой политики, лежащие в основе положений о налоговых льготах (tax sparing), а также их разработка. В отчете выявлен ряд проблем, которые ставят под сомнение общую полезность предоставления налоговых льгот (tax sparing). Эти проблемы касаются, в частности: C (23)

— потенциала для злоупотреблений, предоставляемого налоговыми льготами (tax sparing);

— эффективности налоговых льгот (tax sparing) как инструмента иностранной помощи для содействия экономическому развитию страны источника; и

1 Воспроизведено в томе II на странице R(14)-1.

— общих опасений относительно того, каким образом налоговые льготы (tax sparing) могут побуждать Государства использовать налоговые стимулы. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

76. Опыт показал, что налоговые льготы (tax sparing) очень уязвимы для злоупотреблений налогоплательщиков, что может быть очень дорогостоящим с точки зрения потерянных доходов как для Государства резидентства, так и для Государства источника. Этот вид злоупотреблений трудно обнаружить. Кроме того, даже когда он обнаружен, Государству резидентства трудно быстро отреагировать на такие злоупотребления. Процесс отмены или изменения существующих

положений о налоговых льготах (tax sparing) для предотвращения таких злоупотреблений часто является медленным и громоздким. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

77. Кроме того, налоговые льготы (tax sparing) не обязательно являются эффективным инструментом для содействия экономическому развитию. Снижение или устранение выгоды от налогового стимула Государством резидентства, в большинстве случаев, произойдет только в той степени, в которой прибыль репатриируется. Тем самым, способствуя репатриации прибыли, налоговые льготы (tax sparing) могут предоставить иностранным инвесторам внутренний стимул для участия в краткосрочных инвестиционных проектах и дестимул для долгосрочной деятельности в Государстве источника. Также, системы иностранного налогового кредита (зачета) обычно разработаны таким образом, чтобы позволить иностранному инвестору, при расчете своего иностранного налогового кредита (зачета), в некоторой степени компенсировать сокращение налогов, возникающее в результате конкретного налогового стимула, более высокими налогами, уплаченными в этой или другой стране, так что, в конечном итоге, Государство резидентства не взимает дополнительных налогов в результате налогового стимула. (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

78. Наконец, ускоряющаяся интеграция национальных экономик сделала многие сегменты национальных налоговых баз все более географически мобильными. Эти изменения побудили некоторые Государства принять налоговые режимы, основной целью которых является эрозия налоговых баз других стран. Эти виды налоговых стимулов специально разработаны для высокомобильных финансовых и других услуг, которые особенно чувствительны к налоговым различиям. C (23) Потенциально вредные последствия таких режимов могут усугубляться существованием плохо разработанных положений о налоговых льготах (tax sparing) в договорах. Это особенно верно, когда Государство принимает налоговый режим после заключения договоров и адаптирует этот режим таким образом, чтобы обеспечить его охват существующим положением о налоговых льготах (tax sparing). (Заменён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

78.1 Комитет пришел к выводу, что государства-члены не должны обязательно воздерживаться от принятия положений о налоговых льготах (tax sparing). Однако Комитет выразил мнение, что налоговые льготы (tax sparing) следует рассматривать только в отношении Государств,

экономический уровень которых значительно ниже, чем у государств-членов ОЭСР. Государства-члены должны использовать объективные экономические критерии для определения Государств, имеющих право на налоговые льготы (tax sparing). Поэтому, когда Государства соглашаются включить положение о налоговых льготах (tax sparing), им рекомендуется следовать руководству, изложенному в разделе VI отчета о налоговых льготах (tax sparing). Использование этих «передовых практик» минимизирует потенциал злоупотреблений такими положениями, обеспечивая их применение исключительно к подлинным инвестициям, направленным на развитие внутренней инфраструктуры Государства источника. Узкое положение, применимое к реальным инвестициям, также будет препятствовать вредной налоговой конкуренции за географически мобильные виды деятельности. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

79. Этот пункт был добавлен, чтобы позволить Государству резидентства сохранить право принимать во внимание сумму дохода или капитала, освобожденного в этом Государстве, при определении налога, который должен быть наложен на остальную часть дохода или капитала. Сохраняемое таким образом право распространяется на доход или капитал, который «подлежит налогообложению только» в другом Государстве. Принцип прогрессивности таким образом сохраняется для Государства резидентства, не только в отношении дохода или капитала, который «может облагаться налогом» в другом Государстве, но и для дохода или капитала, который «подлежит налогообложению только» в этом другом Государстве. Комментарий к пункту 3 статьи 23 A в отношении Государства источника также применим к пункту 2 статьи 23 B. (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

Замечания по Комментарию

80. Нидерланды в принципе выступают за разрешение ситуаций как двойного налогообложения, так и двойного неналогообложения, возникающих из-за конфликтов квалификации между Договаривающимися государствами, поскольку, по мнению Нидерландов, такие ситуации не предусмотрены Договаривающимися государствами и, более того, противоречат цели и задачам налогового договора. Однако Нидерланды не согласны с интерпретацией, данной в пунктах 32.4 и 32.6 фразе «в соответствии с положениями настоящей Конвенции» в статьях 23 A и 23 B Конвенции, согласно которой в случаях конфликтов квалификации, возникающих из-за различий во внутреннем законодательстве между Государством источника и Государством резидентства, как правило, квалификация, данная Государством источника, будет превалировать для целей применения Государством резидентства статьи 23 A или 23 B. C (23) Нидерланды желают сохранить свое право подчинять решение и его условия для определенного конфликта квалификации обстоятельствам конкретных случаев и отношениям с соответствующим Договаривающимся государством. Поэтому Нидерланды будут придерживаться указанной интерпретации в

пунктах 32.4 и 32.6 только в той степени, в которой это прямо подтверждено в конкретном налоговом договоре, в результате взаимного согласования между компетентными органами, как это предусмотрено в статье 25 Конвенции, или в качестве односторонней политики. (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

81. Швейцария оставляет за собой право не применять правила, изложенные в пункте 32.3, в случаях, когда конфликт квалификации возникает в результате изменения внутреннего законодательства Государства источника после заключения Конвенции. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

82. Соединенные Штаты не согласны с последним предложением пункта 11.1 Комментария. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки по Статье

83. В соответствии со своими оговорками к пунктам 2 и 3 статьи 1, Франция оставляет за собой право не включать в пункт 1 статей 23 A и 23 B изменения, предусмотренные обновлением Модельной налоговой конвенции 2017 года, касающиеся устранения двойного налогообложения при наличии фискально прозрачной структуры. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

84. Люксембург оставляет за собой право не включать в пункт 1 изменения, предусмотренные обновлением Модельной налоговой конвенции 2017 года. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

85. Соединенные Штаты сохраняют за собой право не включать в пункт 1 фразу в скобках «(за исключением случаев, когда эти положения разрешают налогообложение другим Договаривающимся государством исключительно на том основании, что этот доход также является доходом, получаемым C (23) резидентом этого Государства, или что этот капитал также является капиталом, принадлежащим резиденту этого Государства)». Кроме того, Соединенные Штаты желают выразить мнение, что пункт 1, который был добавлен для решения проблемы так называемого «экономического двойного налогообложения», несовместим с пунктами 1 и 2 Комментария, которые поясняют, что Статья 23 касается только так называемого «юридического двойного налогообложения». (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Название: Изменено, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. название гласило следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 (A) И 23 (B) О МЕТОДАХ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ»

Пункт 1: Изменён вместе с предшествующим ему заголовком главы, когда Модельная

конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 и предшествующие заголовки гласили следующее: «I. ОБЩЕЕ ЗАМЕЧАНИЕ A. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЕЙ

1. Статьи касаются так называемого юридического двойного налогообложения, когда один и тот же доход или капитал подлежит налогообложению в руках одного и того же лица более чем одним государством.» Пункт 2: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Amended on 11 April 1977; см. HISTORY). В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Этот случай следует отличать, в частности, от так называемого экономического двойного налогообложения, то есть налогообложения одного и того же дохода или капитала в руках двух разных лиц, подлежащих налогообложению. Если два Государства желают решить проблемы экономического двойного налогообложения, они должны сделать это в ходе двусторонних переговоров.» Пункт 3: Изменён вместе со сноской 29 апреля 2000 г. путём удаления ссылок на «фиксированную базу», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 3 и сноска к нему гласили следующее: «3. Международное юридическое двойное налогообложение может возникать в трёх случаях:

a) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо в отношении его мирового дохода или капитала (одновременное полное налоговое обязательство, см. пункт 4 ниже);

b) когда лицо является резидентом Договаривающегося государства (R)1 и получает доход от, или владеет капиталом в, другом Договаривающемся государстве (S или E), и оба Государства облагают налогом этот доход или капитал (см. пункт 5 ниже);

c) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из Договаривающихся государств, в отношении дохода, полученного от, или капитала, находящегося в, Договаривающемся государстве; это может произойти, например, в случае, когда нерезидент имеет постоянное представительство (ПП) или фиксированную базу в одном Договаривающемся государстве (E), через которое он получает доход от, или владеет капиталом в, другом Договаривающемся государстве (S) (одновременное ограниченное налоговое обязательство, см. пункт 11 ниже). 1 Во всём Комментарии к Статьям 23 A и 23 B буква «R» обозначает Государство резидентства в значении Конвенции, «S» – Государство источника или местонахождения, а «E» – Государство, где расположено постоянное представительство (ПП) или фиксированная база.» C (23)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 3 был ранее изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Amended on 11 April 1977; см. HISTORY). В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Международное юридическое двойное налогообложение может возникать в трёх случаях:

a) когда каждое из двух Государств в соответствии со своим внутренним налоговым законодательством рассматривает одно и то же лицо как имеющее резидентство на его территории;

b) когда каждое из двух Государств облагает налогом один и тот же доход или капитал (ограниченное налоговое обязательство в обоих Государствах), например, когда постоянное представительство (ПП) в одном Государстве получает доход от недвижимого имущества в

другом Государстве, и ни одно из Государств не является Государством резидентства владельца постоянного представительства (ПП);

c) когда лицо, имеющее резидентство в одном Государстве, получает доход от или владеет капиталом в другом Государстве, и оба Государства облагают налогом этот доход или капитал.» Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. (Amended on 21 November 2017; см. HISTORY). В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Коллизия в случае a) сводится к случаю b) в силу Статьи 4. Это объясняется тем, что эта Статья определяет термин «резидент Договаривающегося государства» со ссылкой на налоговое обязательство лица в соответствии с внутренним законодательством по причине его домициля, резидентства, места эффективного управления или любого другого критерия аналогичного характера (пункт 1 Статьи 4) и путём перечисления специальных критериев для случая двойного резидентства для определения того, какое из двух Государств является Государством резидентства (R) в значении Конвенции (пункты 2 и 3 Статьи 4).» Пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 4. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Статьи не касаются первых двух случаев. Коллизия в случае (a) может быть разрешена в соответствии со Статьёй 4 о налоговом домицилии. Коллизия в случае (b) выходит за рамки Конвенций, поскольку это ограничено Статьёй 1 о сфере применения Конвенции к лицам, которые являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Однако она может быть урегулирована путём применения процедуры взаимного согласования (МАР).» Пункт 4.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы налога на доходы от трансграничных планов опционов на акции для сотрудников» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.). C (23) Пункт 4.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы налога на доходы от трансграничных планов опционов на акции для сотрудников» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.). Пункт 4.3: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. (Amended on 21 November 2017; см. HISTORY). После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4.3 гласил следующее: «4.3 Однако, если соответствующие услуги по найму не были оказаны ни в одном из Государств, коллизия не будет являться случаем двойного налогообложения по принципу источника-резидентства. Процедура взаимного согласования (МАР) может быть использована для рассмотрения такого случая. Одной из возможных

основ для разрешения этого случая могло бы быть соглашение между компетентными органами двух Государств о том, что каждое Государство должно предоставить устранение в отношении налога, основанного на резидентстве, который был взиман другим Государством с той части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в период, когда работник был резидентом этого другого Государства. Таким образом, в вышеприведенном примере, если соответствующие услуги были оказаны в третьем Государстве до того, как лицо стало резидентом Государства R2, было бы логичным для компетентного органа Государства R2 согласиться предоставить устранение (либо посредством метода кредита (зачета), либо метода освобождения) в отношении налога Государства R1, который был взиман с той части выгоды от найма, которая относится к услугам, оказанным в третьем Государстве, поскольку в момент оказания этих услуг налогоплательщик был резидентом Государства R1, а не Государства R2 для целей конвенции между этими двумя Государствами.» Пункт 4.3 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы налога на доходы от трансграничных планов опционов на акции для сотрудников» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 5: Изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления слов «или фиксированной базы», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Коллизия в случае b) может быть разрешена путём распределения права на налогообложение между Договаривающимися государствами. Такое распределение может быть осуществлено путём отказа от права на налогообложение либо Государством источника или местонахождения (S), либо Государством, где находится постоянное представительство (ПП) или фиксированная база (E), либо Государством резидентства (R), либо путём разделения права на налогообложение между двумя Государствами. Положения Глав III и IV Конвенции, в сочетании с положениями Статьи 23 A или 23 B, регулируют такое распределение.» Пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 5. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Коллизия в случае (c) может быть разрешена путём отказа либо Государством резидентства, либо Государством источника. В связи с этим следует отметить, что в ряде специальных Статей Конвенции право на налогообложение было предоставлено либо Государству резидентства, либо Государству источника.» Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. (Amended on 21 November 2017; см. HISTORY). После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 и его сноски гласили следующее: «6. Для некоторых видов дохода или капитала исключительное право на налогообложение предоставляется одному из Договаривающихся государств, и соответствующая Статья гласит, что рассматриваемый доход или капитал «подлежит налогообложению только» в Договаривающемся государстве.1 Слова «подлежит налогообложению только» в Договаривающемся государстве исключают налогообложение другим Договаривающимся государством, тем самым избегая двойного налогообложения. Государством, которому предоставляется исключительное право на налогообложение, обычно является Государство, резидентом которого является налогоплательщик в значении Статьи 4, то есть Государство R, но в четырёх Статьях2 исключительное право может быть предоставлено другому Договаривающемуся государству (S), резидентом которого налогоплательщик не является в значении Статьи 4.» C (23)

1 См. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 1 Статьи 12, пункты 3 и 5 Статьи 13, первое предложение пункта 1 и пункт 2 Статьи 15, Статью 18, пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22. 2 См. пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 3 Статьи 13, подпункт a) пунктов 1 и 2 Статьи 19 и пункт 3 Статьи 22. Пункт 6 был ранее изменён 17 июля 2008 г. для удаления ссылки на Статью 14 в сноске (Amended on 17 July 2008; см. HISTORY). После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. первая сноска пункта 6 гласила следующее: «1 См. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 1 Статьи 12, пункты 3 и 5 Статьи 13, первое предложение пункта 1 Статьи 14, первое предложение пункта 1 и пункт 2 Статьи 15, Статью 18, пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.» Первая сноска пункта 6 была ранее изменена 28 января 2003 г. путём замены слов «и 4 Статьи 13» на «и 5 Статьи 13» в первой сноске к этому пункту, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. (Amended on 28 January 2003; см. HISTORY). После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. первая сноска пункта 6 гласила следующее: «1 См. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 1 Статьи 12, пункты 3 и 4 Статьи 13, первое предложение пункта 1 Статьи 14, первое предложение пункта 1 и пункт 2 Статьи 15, Статью 18, пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.» Первая сноска пункта 6 была ранее изменена 23 июля 1992 г. путём удаления ссылки на пункт 2 Статьи 13, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. (Amended on 23 July 1992; см. HISTORY). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. первая сноска пункта 6 гласила следующее: «1 См. первое предложение пункта 1 Статьи 7, пункты 1 и 2 Статьи 8, пункт 1 Статьи 12, пункты 2, 3 и 4 Статьи 13, первое предложение пункта 1 Статьи 14, первое предложение пункта 1 и пункт 2 Статьи 15, Статью 18, пункты 1 и 2 Статьи 19, пункт 1 Статьи 21 и пункты 3 и 4 Статьи 22.»

Пункт 6 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 6 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 6. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 6 гласил следующее: «6. В случае, когда Государство источника отказывается от своего права на налогообложение, соответствующая Статья гласит, что рассматриваемые доход и капитал «подлежат налогообложению только» в другом Государстве. Соответственно, в этом случае вопрос о двойном налогообложении не возникает.» Пункт 7: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 7 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 7. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 7 гласил следующее: «7. В случае, когда Государство источника не отказывается от своего права на налогообложение, то есть когда соответствующая Статья гласит, что доход или капитал «может облагаться налогом» в Государстве источника, Государство резидентства должно предоставить устранение во избежание двойного налогообложения. Следовательно, в представленных Статьях подразумевается преимущественное право на налогообложение в Государстве источника, а Государству резидентства остаётся предоставить средства, с помощью которых следует избегать двойного налогообложения.» C (23) Пункт 8: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 8 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 12 (см. историю пункта 12), заголовок,

предшествующий пункту 8, был изменён и перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 8. Пункт 9: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. (Amended on 21 November 2017; см. HISTORY). После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Когда резидент Договаривающегося государства R получает доход от того же Государства R через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в другом Договаривающемся государстве E, Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в Государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству (ПП) (пункт 2 Статьи 21). В этом случае также Государство R должно предоставить устранение в соответствии со Статьёй 23 A или Статьёй 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве E, несмотря на то, что рассматриваемый доход первоначально возникает в Государстве R (см. пункт 5 Комментария к Статье 21). Однако, когда Договаривающиеся государства соглашаются предоставить Государству R, применяющему метод освобождения, ограниченное право на налогообложение в качестве Государства источника дивидендов или процентов в пределах, установленных в пункте 2 Статьи 10 или 11 (см. пункт 5 Комментария к Статье 21), тогда два Государства должны также договориться о кредите (зачете), который должен быть предоставлен Государством E в отношении налога, взимаемого Государством R, в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B.» Пункт 9 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления слов «или фиксированной базы» и «или фиксированной базы», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе Приложения к другому докладу под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.) (Amended on 29 April 2000; см. HISTORY). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Когда резидент Договаривающегося государства R получает доход от того же Государства R через постоянное представительство (ПП) или фиксированную базу, которое он имеет в другом Договаривающемся государстве E, Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в Государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству (ПП) или фиксированной базе (пункт 2 Статьи 21). В этом случае также Государство R должно предоставить устранение в соответствии со Статьёй 23 A или Статьёй 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) или фиксированной базе, расположенному в

Государстве E, несмотря на то, что рассматриваемый доход первоначально возникает в Государстве R (ср. пункт 5 Комментария к Статье 21). Однако, когда Договаривающиеся государства соглашаются предоставить Государству R, применяющему метод освобождения, ограниченное право на налогообложение в качестве Государства источника дивидендов или процентов в пределах, установленных в пункте 2 Статей 10 или 11 (ср. пункт 5 Комментария к Статье 21), тогда два Государства должны также договориться о кредите (зачете), который должен быть предоставлен Государством E в отношении налога, взимаемого Государством R, в соответствии с пунктом 2 Статьи 23 A или пунктом 1 Статьи 23 B.» C (23) Пункт 9 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. (Replaced on 11 April 1977; см. HISTORY). В то время пункт 9 и предшествующий ему заголовок были изменены, и был добавлен новый пункт 9. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 9 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «1. Система освобождения

9. Эта система означает, что государство, которому Конвенция не предоставила право облагать налогом определённый доход, должно исключить этот доход при определении суммы, подлежащей обложению подоходным налогом в этом государстве.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 9.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 9.1 частично соответствует последним трём предложениям пункта 5 Комментария к статье 21 в его редакции до 21 ноября 2017 г. Пункт 10: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Если резидент Государства R получает доход из третьего государства через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (ПП) (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение согласно статье 23 A или статье 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) в Государстве E. В Конвенции нет положения о предоставлении устранения Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 3 статьи 24 любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также предоставляется постоянному представительству (ПП) в Государстве E предприятия Государства R (см. пункты 67–72 Комментария к статье 24).» Пункт 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем замены перекрёстной ссылки на «пункты 49–54» Комментария к статье 24 на «пункты 67–72», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Если резидент Государства R получает доход из третьего государства через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (ПП) (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение согласно статье 23 A или статье 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) в Государстве E. В Конвенции нет положения о предоставлении устранения Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 3 статьи 24 любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также предоставляется постоянному представительству (ПП) в Государстве E предприятия Государства R (ср. пункты 49–54 Комментария к статье 24).» Пункт 10 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем замены перекрёстной ссылки на «пункт 4 статьи 24» на «пункт 3 статьи 24». Эта поправка была связана с осуществлением переобозначения пункта 2 статьи 24 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Если резидент Государства R

получает доход из третьего государства через постоянное представительство (ПП), которое он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (ПП) (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение согласно статье 23 A или статье 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) в Государстве E. В Конвенции нет положения о предоставлении устранения Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 4 статьи 24 любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также предоставляется постоянному представительству (ПП) в Государстве E предприятия Государства R (ср. пункты 49–54 Комментария к статье 24).»

Пункт 10 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём удаления слов «или постоянной базы» и «или постоянной базы» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения другого доклада под названием «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Если резидент Государства R получает доход из третьего государства через постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, которую он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (ПП) или постоянной базе (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение согласно статье 23 A или статье 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) или постоянной базе в Государстве E. В Конвенции нет положения о предоставлении устранения Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 4 статьи 24 любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также предоставляется постоянному представительству (ПП) в Государстве E предприятия Государства R (ср. пункты 49–54 Комментария к статье 24).» Пункт 10 был ранее изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого доклада под названием «Треугольные случаи» (принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Если резидент Государства R получает доход из третьего государства через постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, которую он имеет в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству (ПП) или постоянной базе (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение согласно статье 23 A или статье 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП) или постоянной базе в Государстве E. В Конвенции нет положения о предоставлении устранения Договаривающимся государством E в отношении налогов, взимаемых в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 4 статьи 24 любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения) для резидентов Государства E, также предоставляется постоянному представительству (ПП) в Государстве E предприятия Государства R (ср. пункты 51–55 Комментария к статье 24). Случаи, когда задействовано более двух государств («треугольные случаи»), вызывают множество проблем, в отношении которых могут вступать в силу не только конвенция между Государствами R и E, но и конвенции между Государствами R и/или E с Государством S. Можно утверждать, что положение в конвенции между Государством R и Государством E, обязывающее Государство E предоставить зачёт или освобождение в отношении дохода, полученного из третьего государства, ведёт к более благоприятному режиму для постоянного представительства (ПП), чем тот, который предоставляется Государством E своим собственным резидентам, и что эффект от комбинированного применения внутреннего законодательства и одной или нескольких конвенций может даже привести к двойному или многократному устранению. Поэтому Договаривающимся государствам предоставляется возможность урегулировать этот вопрос на двусторонней основе

либо в целом в конвенции, которая будет заключена между ними, либо путём процедуры взаимного согласования (MAP) (статья 25).» Пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 14), и был добавлен новый пункт 10. Пункт 11: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 11 Проекта конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 11. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 11 гласил следующее: «11. Если система освобождения принята в Конвенциях, и государству резидентства не предоставляется право облагать налогом, она обычно следует форме, описанной в подпункте (b).» Пункт 11.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 11.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 12: Соответствует пункту 8 Проекта конвенции 1963 года в его редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 15 (см. историю пункта 15), и предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 8 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 12 Модельной конвенции 1977 года, и предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 8 и предшествующий заголовок гласили следующее: «B. Описание методов устранения двойного налогообложения

8. Изучение Конвенций, заключенных между странами-членами О.Э.С.Р., показывает, что для устранения двойного налогообложения используются два основных принципа. Для простоты далее речь идёт только о подоходном налоге, но эти принципы аналогичным образом применяются и к налогу на капитал.» Пункт 13: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 13 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 16), и был добавлен новый пункт 13. Пункт 14: Соответствует пункту 10 Проекта конвенции 1963 года в его редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 14 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 17 (см. историю пункта 17), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 10 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 14 Модельной конвенции 1977 года. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 10 гласил следующее: «10. Система освобождения существует в двух различных формах: а) Соответствующий доход может быть полностью исключён, так что заинтересованное государство не вправе учитывать этот доход при определении ставки налога, подлежащего взиманию с остальной части дохода. Далее этот метод именуется «полное освобождение». б) Соответствующий доход исключается, но заинтересованное государство сохраняет право учитывать этот доход при определении ставки налога, подлежащего взиманию с остальной части дохода. Далее этот метод именуется «освобождение с прогрессией».» Пункт 15: Соответствует пункту 12 Проекта конвенции 1963 года в его редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 15 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 18), и предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 12 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 15 Модельной конвенции 1977 года, и предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 12 и предшествующий заголовок гласили следующее: «2. Метод кредита (зачета)

12. Принятие этой системы означает, что применяющее ее Государство налагает налог на основе общего дохода налогоплательщика, включая доход из другого Государства, а затем предоставляет вычет из своего собственного налога на налог, уплаченный в этом другом Государстве.» Пункт 16: Соответствует пункту 13 Проекта Модельной конвенции 1963 г. в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 16 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт

19 (см. историю пункта 19), когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. Одновременно пункт 13 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Система кредита (зачета) существует в различных формах:

a) Вычет, предоставляемый Государством резидентства, может быть ограничен таким образом, чтобы вычет не превышал ту часть его собственного налога, соответствующую доходу из другого Государства. Далее этот метод именуется «ординарным кредитом (зачетом)».

b) В некоторых формах системы кредита (зачета) Государство резидентства предоставляет вычет на общую сумму налога, уплаченного в Государстве источника. Далее этот метод именуется «полным кредитом (зачетом)».

c) Возможны и другие вариации системы кредита (зачета), например, когда Государство резидентства ограничивает вычет суммой, не превышающей налог, который оно само начислило бы на этот доход, если бы налогоплательщик не имел другого дохода.» Пункт 17: Соответствует пункту 14 Проекта Модельной конвенции 1963 г. в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 17 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и включен в пункты 20 и 23 (см. историю пункта 20), а Таблица I, следовавшая за пунктом 17, была изменена и перемещена сразу после пункта 23 (см. историю пункта 23), когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. Одновременно пункт 14 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 17 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 14 гласил следующее: C (23) «14. Принципиальное различие между системой освобождения и системой кредита (зачета) заключается в том, что система освобождения рассматривает доход, а система кредита (зачета) – налог на доход.» Пункт 18: Соответствует пункту 15 Проекта Модельной конвенции 1963 г. в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 18 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. Одновременно пункт 15 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 18, а предшествующий заголовок был изменен и перемещен вместе с ним. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 15 и предшествующий заголовок гласили следующее: «C. Функции и последствия методов

«15. Пример с цифрами облегчит объяснение последствий различных методов. Предположим, что доход составляет 100 000, из которых 80 000 получены из одного Государства (Государства резидентства) и 20 000 — из другого Государства (Государства источника). Предположим, что в Государстве резидентства ставка налога на доход в 100 000 составляет 35 процентов, а ставка налога на доход в 80 000 — 30 процентов. Также предположим, что в Государстве источника ставка налога составляет либо: (i) 20 процентов, либо (ii) 40 процентов, так что подлежащий уплате там налог составляет (i) 20 процентов от 20 000 = 4 000, либо (ii) 40 процентов от 20 000 = 8 000.» Пункт 18 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 18 гласил следующее: «18. В соответствии с системой освобождения Государство резидентства ограничивает свое налоговое бремя той частью общего дохода, которую оно имеет право облагать налогом в соответствии с различными Статьями Конвенции. Оно будет облагать налогом эту часть дохода либо по ставке налога, применимой к этой сумме дохода (полное освобождение), либо по ставке налога, применимой к общему доходу независимо от того, где он возникает (освобождение с прогрессией). В любом случае уровень налога в Государстве источника не будет влиять на сумму налога, от которой отказывается Государство резидентства.» Пункт 19: Соответствует пункту 16 Проекта Модельной конвенции 1963 г. в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 19 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. Одновременно пункт 16 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 19. В Проекте Модельной конвенции 1963 г.

(принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Если общий доход налогоплательщика в 100 000 возникает в Государстве резидентства, его налог составит 35 000. Если бы он имел доход в той же сумме, полученный вышеуказанным способом, и если бы не существовало Конвенции между Государством резидентства и Государством источника, общая сумма налога составила бы, в случае (i), 35 000 + 4 000 = 39 000, а в случае (ii), 35 000 + 8 000 = 43 000.» Пункт 19 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 19 гласил следующее: «19. В соответствии с системой освобождения, если ставка налога в Государстве источника была бы ниже, налогоплательщик оказался бы в более выгодном положении, чем налогоплательщик с тем же общим доходом, возникающим исключительно в Государстве резидентства. В приведенных примерах налог в случае C (23) полного освобождения составил бы 28 000, а в случае освобождения с прогрессией – 32 000, по сравнению с 35 000, если бы общий доход возникал исключительно в Государстве резидентства.» Пункт 20: Соответствует первому предложению и подпунктам a) и b) пункта 17 Проекта Модельной конвенции 1963 г. Пункт 20 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. Одновременно пункт 17 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и включен в пункты 20 и 23, а таблица, следовавшая за пунктом 17, была изменена и перемещена сразу после пункта 23 (см. историю пункта 23). В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 17 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

«17. Если бы между двумя Государствами была заключена Конвенция, основанная на одном из следующих методов, соответствующие результаты в цифрах были бы такими:

a) Полное освобождение: Налог в Государстве резидентства составил бы 30 процентов от 80 000 = 24 000. Таким образом, общая сумма подлежащего уплате налога составила бы, в случае (i), 24 000 + 4 000 = 28 000, а в случае (ii), 24 000 + 8 000 = 32 000.

b) Освобождение с прогрессией: Налог в Государстве резидентства составил бы 35 процентов от 80 000 = 28 000. Таким образом, общая сумма подлежащего уплате налога составила бы, в случае (i), 28 000 + 4 000 = 32 000, а в случае (ii), 28 000 + 8 000 = 36 000.

c) Ординарный кредит (зачет): Государство резидентства рассчитало бы налог на общий доход по ставке 35 процентов, т.е. 35 000. Сумма налога в Государстве резидентства, соответствующая доходу из Государства источника, составила бы 35 процентов от 20 000 = 7 000 (максимальный кредит (зачет)). В случае (i) налог в Государстве источника составил бы 4 000, и Государство резидентства разрешило бы вычет этой суммы, поскольку вопрос об ограничении не возникает. Таким образом, налог в Государстве резидентства составил бы 35 000 - 4 000 = 31 000. Общая сумма налога составила бы 31 000 + 4 000 = 35 000. В случае (ii) налог в Государстве источника составил бы 8 000, и Государство резидентства разрешило бы вычет только 7 000, то есть суммы максимального кредита (зачета). Таким образом, налог в Государстве резидентства составил бы 35 000 - 7 000 = 28 000. Общая сумма налога составила бы 28 000 + 8 000 = 36 000.

d) Полный кредит (зачет): Государство резидентства рассчитало бы налог на общий доход по ставке 35 процентов, т.е. 35 000. В случае (i) налог в Государстве источника составил бы 4 000, и Государство резидентства разрешило бы вычет этой суммы. Таким образом, налог в Государстве резидентства составил бы 35 000 - 4 000 = 31 000, а общая сумма налога составила бы 31 000 + 4 000 = 35 000. В случае (ii) налог в Государстве источника составил бы 8 000, и Государство резидентства разрешило бы вычет этой суммы. Налог в Государстве резидентства 8 000 = 35 000.» Пункт 20 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Если бы ставка налога в Государстве источника была выше, результат, в случае освобождения с прогрессией, был бы неблагоприятным для налогоплательщика. В примерах, приведенных для случая (ii) в пункте 15, цифра составила бы 36 000 по сравнению с 35 000, если бы общий доход возник в

Государстве резидентства. Но в случае C (23) полного освобождения результат, в приведенном примере, был бы в пользу налогоплательщика, т.е. 32 000, по сравнению с 35 000.» Пункт 21: Заменён, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В то время пункт 21 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый пункт 21, когда была принята Модельная конвенция 1977 г. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 21 гласил следующее: «21. В соответствии с этими формами освобождения Государство резидентства отказывалось бы от налога следующим образом:

a) Полное освобождение: 11 000 независимо от того, составляет ли налог в Государстве источника 4 000 или 8 000.

b) Освобождение с прогрессией: 7 000 независимо от того, составляет ли налог в Государстве источника 4 000 или 8 000.» Пункт 22: Заменён, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В то время пункт 22 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 24), и был добавлен новый пункт 22. Пункт 23: Таблицы, следовавшие за пунктом 23, были перемещены сразу после пункта 27 (см. историю пункта 27) 23 июля 1992 г. согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 23 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был заменён, когда 11 апреля 1977 г. Советом ОЭСР была принята Модельная конвенция 1977 г. В то время пункт 23 Проекта Модельной конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25), и был добавлен новый пункт 23. Одновременно Таблицы I и II, следовавшие соответственно за пунктами 17 и 28, были изменены и перемещены сразу после пункта 23. В Проекте Модельной конвенции 1963 г. (принятой Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. Таблицы I и II, которые ранее следовали соответственно за пунктами 17 и 28, гласили следующее:

ТАБЛИЦА I. ОБЩАЯ СУММА НАЛОГА В РАЗЛИЧНЫХ СЛУЧАЯХ, ПРОИЛЛЮСТРИРОВАННЫХ ВЫШЕ

I. Весь доход, возникающий в государстве резидентства: налог 35 000

II. Доход, возникающий в двух государствах, а именно 80 000 в государстве резидентства и 20 000 в государстве источника.

Без Конвенции	39 000	43 000
a) Полное освобождение	28 000	32 000
b) Освобождение с прогрессией	32 000	36 000
c) Обычный кредит	35 000	36 000
d) Полный кредит	35 000	35 000

ТАБЛИЦА II. СУММА НАЛОГА, ОТ КОТОРОЙ ОТКАЗЫВАЕТСЯ ГОСУДАРСТВО РЕЗИДЕНТСТВА

C (23)	Налог в государстве источника 4 000 (случай i)	Налог в государстве источника 8 000 (случай ii)
Без Конвенции	0	0
a) Полное освобождение	11 000	11 000
b) Освобождение с прогрессией	7 000	7 000
c) Обычный кредит	4 000	7 000
d) Полный кредит	4 000	8 000

Пункт 24: Соответствует пункту 22 проекта Конвенции 1963 года в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 24 проекта Конвенции 1963 года был

изменён и перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 27), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 22 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 24 Модельной конвенции 1977 года. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 22 гласил следующее: «22. В рамках системы кредита (зачета) государство резидентства сохраняет своё право облагать налогом общий доход налогоплательщика, но в отношении налога, таким образом наложенного, оно предоставляет определённый вычет. Характерной чертой описанных выше систем кредита (зачета) является то, что государство резидентства никогда не обязано предоставлять вычет, превышающий налог, уплаченный в государстве источника.» Пункт 25: Соответствует пункту 23 проекта Конвенции 1963 года в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 25 проекта Конвенции 1963 года был удалён, а пункт 23 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 25, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 23 гласил следующее: «23. Если налог в государстве источника ниже, налогоплательщик всегда будет должен уплатить ту же сумму налога, которую он должен был бы уплатить, если бы облагался налогом исключительно в государстве резидентства. [В случае (i) 35 000 — 4 000 + 4 000 = 35 000.]» Пункт 25 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 25 гласил следующее: «25. Если налог в государстве источника был бы выше, а государство резидентства должно было бы предоставить полный кредит (зачет), налогоплательщик должен был бы уплатить ту же сумму налога, как если бы он облагался налогом исключительно в государстве резидентства. [В случае (ii) 35 000 - 8 000 + 8 000 = 35 000.]» Пункт 26: Соответствует пункту 28 проекта Конвенции 1963 года в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 26 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 28 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 26, а предшествующий заголовок был перемещён непосредственно перед пунктом 29. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 28 гласил следующее: «28. Система, при которой государство резидентства отказывается от части собственного налога, соответствующей доходу из государства источника — независимо от налога, уплаченного в государстве источника — приводит к тому же результату, что и система освобождения с прогрессией.» Пункт 26 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 26 гласил следующее: «26. В рамках различных форм системы кредита (зачета), описанных выше, государство резидентства никогда не отказывается от суммы своего налога, превышающей налог, взимаемый в государстве источника. Это подчёркивает фундаментальное различие между системами кредита (зачета) и освобождения.» Пункт 27: Таблицы, следующие за пунктом 27, соответствуют таблицам, которые следовали за пунктом 23 в редакции до 23 июля 1992 г. Таблицы были перемещены отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 27 соответствует пункту 24 проекта Конвенции 1963 года. Пункт 27 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 24 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 27. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 24 гласил следующее: «24. Если налог в государстве источника выше, и если вычет ограничен соответствующей частью налога, наложенного в государстве резидентства, налогоплательщик не получит вычет на всю сумму налога, уплаченного в государстве источника. В таком случае результат был бы менее благоприятным для налогоплательщика, чем если бы весь его доход возник в государстве резидентства. [В случае (ii) 35 000 — 7 000 + 8 000 = 36 000.]» Пункт 27 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия

Модельной конвенции 1977 года пункт 27 гласил следующее: «27. В вышеупомянутых примерах государство резидентства отказывается от следующих сумм налога:

a) Обычный кредит (зачет):

Если налог в государстве источника составляет 4 000 4 000 Если налог в государстве источника составляет 8 000 7 000

b) Полный кредит (зачет):

Если налог в государстве источника составляет 4 000 4 000 Если налог в государстве источника составляет 8 000 7 000 Пункт 28: Соответствует пункту 29 проекта Конвенции 1963 года в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 28 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 26), а Таблица II, которая следовала за пунктом 28, была изменена и перемещена непосредственно после пункта 23 (см. историю пункта 23), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 29 проекта Конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 28 Модельной конвенции 1977 года, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 29 гласил следующее: C (23) «29. В Конвенциях, заключённых между странами-членами ОЭСР, были приняты обе системы. Некоторые государства отдают предпочтение одной системе, некоторые — другой. Теоретически можно было бы считать, что единая система более желательна, но, ввиду упомянутых предпочтений, каждому государству была предоставлена свобода выбора. С другой стороны, было признано важным ограничить внутри каждой системы количество используемых методов.» Пункт 29: Частично соответствует пункту 29 проекта Конвенции 1963 года. Пункт 29 проекта Конвенции 1963 года (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и включён в пункты 28 и 29 (см. историю пункта 28), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 29, был перемещён непосредственно перед пунктом 28.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 30: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 30 гласил следующее: «30. Ввиду этого ограничения, Статьи были составлены таким образом, чтобы странам-членам была предоставлена свобода выбора между двумя методами: методом освобождения с прогрессией [Статья 23(A)] и методом обычного кредита (зачета) [Статья 23(B)]. Если два Договаривающихся государства оба принимают один и тот же метод, будет достаточно, если соответствующая Статья будет включена в Конвенцию. С другой стороны, если два Договаривающихся государства принимают разные методы, название государства должно быть вставлено в соответствующую Статью в соответствии с методом, принятым этим государством.» Пункт 31: Изменён 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Вопросы налоговых соглашений, относящиеся к REIT» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 17 июля 2008 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Договаривающиеся государства могут использовать комбинацию двух методов. Такая комбинация действительно необходима для Договаривающегося государства P, которое обычно применяет метод освобождения в случае дохода, который в соответствии со Статьями 10 и 11 может быть подвергнут ограниченному налогообложению в другом Договаривающемся государстве S. Для такого случая Статья 23 A предусматривает в пункте 2 кредит (зачет) за ограниченный налог, взимаемый в другом Договаривающемся государстве S. Более того, государства, которые в целом применяют метод освобождения, могут пожелать исключить конкретные виды дохода из освобождения и применять к таким видам метод кредита (зачета). В таком случае пункт 2 Статьи 23 A может быть изменён для включения этих видов дохода.» Пункт 31 проекта Конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 31 проекта Конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 31. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 31 гласил следующее: «31. Возможно, интересно добавить, что в определённых обстоятельствах оба метода могли бы быть выгодно объединены.

Таким образом, из пункта 39 будет видно, что пункт 2 Статьи 23 (A) — Статья об освобождении — составлен в соответствии с методом кредита (зачета), а из пунктов 47–51 — что принятие метода освобождения в отношении типа дохода, указанного там, позволило бы избежать трудностей, возникающих при использовании метода кредита (зачета).» Пункт 31.1: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 31.1 гласил следующее: «31.1 Одним из примеров того, как пункт 2 может быть изменён, является случай, когда государство, которое обычно применяет метод освобождения, считает, что этот метод не должен применяться к видам дохода, которые получают преференциальный налоговый режим в другом государстве в силу налоговой меры, введённой в этом государстве после даты подписания Конвенции. Чтобы включить эти виды дохода, пункт 2 может быть изменён следующим образом:

2. Если резидент Договаривающегося государства получает вид дохода, который

a) в соответствии с положениями Статей 10 и 11, может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, или

b) в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, но который получает выгоду от преференциального налогового режима в этом другом Государстве по причине налоговой меры, (i) которая была введена в другом Договаривающемся государстве после даты подписания Конвенции, и (ii) в отношении которой это Государство уведомило компетентные органы другого Договаривающегося государства, до получения такого вида дохода и после консультации с этим другим Государством, что настоящий пункт будет применяться, первое упомянутое Государство предоставляет в качестве вычета из налога на доход этого резидента сумму, равную налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Однако такой вычет не должен превышать ту часть налога, рассчитанную до предоставления вычета, которая относится к такому виду дохода, полученного из этого другого Государства.»

Пункт 31.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г., на основе другого доклада под названием «Ограничение права на льготы по договорам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.).

Пункт 32: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

В то время пункт 32 Проекта конвенции 1963 года был изменён и включён в пункты 33 и 34 (см. историю пункта 33), и был добавлен новый пункт 32. В то же время заголовки, предшествующие пункту 32, были изменены и перемещены непосредственно перед пунктом 33.

Пункт 32.1: Пункт 32.1 и предшествующий ему заголовок были добавлены 29 апреля 2000 г. докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.2: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32.2 гласил следующее: «32.2 Толкование фразы «в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом», которая используется в обеих

Статьях, особенно важно при рассмотрении случаев, когда Государство резидентства и Государство источника классифицируют один и тот же вид дохода или капитала по-разному для целей положений Конвенции.» C (23) Пункт 32.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.3: Добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.4: Изменён 28 января 2003 г. путём замены слов «пункт 4 статьи 13» в шестом

предложении на «пункт 5 статьи 13» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 32.4 гласил следующее: «32.4 Этот момент может быть проиллюстрирован следующим примером. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное представительство (ПП) в Государстве E партнёрством, учреждённым в этом Государстве. Партнёр, резидент Государства R, отчуждает свою долю участия в этом партнёрстве. Государство E рассматривает партнёрство как фискально прозрачную структуру (entity), в то время как Государство R рассматривает его как налогооблагаемую структуру (entity). Таким образом, Государство E считает, что отчуждение доли участия в партнёрстве является, для целей его Конвенции с Государством R, отчуждением партнёром основных активов предпринимательской деятельности, осуществляемой партнёрством, которое может облагаться налогом этим Государством в соответствии с пунктом 1 или 2 статьи 13. Государство R, поскольку оно рассматривает партнёрство как налогооблагаемую структуру (entity), считает, что отчуждение доли участия в партнёрстве сродни отчуждению акции в компании, которое не могло бы облагаться налогом Государством E в силу пункта 4 статьи 13. В таком случае конфликт квалификации возникает исключительно из-за различного подхода к партнёрствам в национальном законодательстве двух Государств, и Государство R должно считать, что Государство E обложило налогом доход от отчуждения «в соответствии с положениями Конвенции» для целей применения статьи 23 A или статьи 23 B. Таким образом, Государство R должно предоставить освобождение в соответствии со статьёй 23 A или зачёт в соответствии со статьёй 23 B независимо от того факта, что, согласно её собственному национальному законодательству, оно рассматривает доход от отчуждения как доход от отчуждения акций корпоративной структуры (entity) и что, если бы квалификация дохода Государством E соответствовала квалификации Государства R, Государству R не пришлось бы предоставлять устранение двойного налогообложения в соответствии со статьёй 23 A или статьёй 23 B. Таким образом, двойное налогообложение в таком случае не возникнет.»

Пункт 32.4 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.5: Изменён 28 января 2003 г. путём замены слов «пункт 4» во втором предложении на

«пункт 5» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 32.5 гласил следующее: «32.5 Статья 23 A и Статья 23 B, однако, не требуют от Государства резидентства устранять двойное налогообложение во всех случаях, когда Государство источника взимало налог путём применения к виду дохода положения Конвенции, отличающегося от того, которое Государство резидентства считает применимым. Например, в приведённом выше примере, если для целей применения пункта 2 статьи 13 Государство E считает, что партнёрство вело предпринимательскую деятельность через постоянное место деятельности, но Государство R считает, что применяется пункт 4, потому что партнёрство не имело постоянного места деятельности в Государстве E, фактически возникает спор о том, обложило ли Государство E доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если Государство E, при применении пункта 2 статьи 13, толкует фразу «являющиеся частью C (23) делового имущества» таким образом, чтобы включить определённые активы, которые не подпадали бы под значение этой фразы согласно толкованию, данному ей Государством R. Такие конфликты, возникающие из-за различного толкования фактов или различного толкования положений Конвенции, должны отличаться от конфликтов квалификации, описанных в вышеупомянутом пункте, где расхождение основано не на различном толковании положений Конвенции, а на различных положениях национального законодательства. В первом случае Государство R может утверждать, что Государство E не обложило налог в соответствии с положениями Конвенции, если оно применило свой налог на основе того, что Государство R считает неверным толкованием фактов или неверным толкованием Конвенции. Государства должны использовать положения статьи 25 (процедура взаимного согласования (MAP)), и в частности её пункта 3, для разрешения такого рода конфликтов в случаях, которые в противном случае привели бы к неустранённому двойному налогообложению.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 32.5 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.6: Изменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 32.6 гласил следующее: «32.6 Фраза «в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом» должна также толковаться в отношении возможных случаев двойного неналогообложения, которые могут возникнуть в соответствии со статьёй 23 A. Если Государство источника считает, что положения Конвенции препятствуют ему облагать налогом вид дохода или капитала, который он в противном случае обложил бы, Государство резидентства должно, для целей применения пункта 1 статьи 23 A, считать, что данный вид дохода не может облагаться налогом Государством источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если Государство резидентства применило бы Конвенцию по-другому, чтобы обложить этот доход налогом, если бы оно находилось в положении Государства источника. Таким образом, пункт 1 не требует от Государства резидентства освобождать этот вид дохода от налогообложения – результат, который соответствует основной функции статьи 23, заключающейся в устранении двойного налогообложения.»

Пункт 32.6 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.7: Изменён 28 января 2003 г. путём замены слов «пункт 4 статьи 13» в четвёртом

предложении на «пункт 5 статьи 13» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 32.7 гласил следующее: «32.7 Эта ситуация может быть проиллюстрирована ссылкой на вариант примера, описанного выше. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное место деятельности в Государстве E партнёрством, учреждённым в этом Государстве, и партнёр, резидент Государства R, отчуждает свою долю участия в этом партнёрстве. Изменяя факты примера, однако, теперь предполагается, что Государство E рассматривает партнёрство как C (23) налогооблагаемую структуру (entity), в то время как Государство R рассматривает его как фискально прозрачную структуру (entity); далее предполагается, что Государство R является Государством, которое применяет метод освобождения. Государство E, поскольку оно рассматривает партнёрство как корпоративную структуру (entity), считает, что отчуждение доли участия в партнёрстве сродни отчуждению акции в компании, которое оно не может облагать налогом в силу пункта 4 статьи 13. Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли участия в партнёрстве должно было облагаться налогом Государством E как отчуждение партнёром основных активов предпринимательской деятельности, осуществляемой партнёрством, к которым были бы применимы пункты 1 или 2 статьи 13. При определении того, обязано ли оно освобождать доход от налогообложения согласно пункту 1 статьи 23 A, Государство R должно, тем не менее, считать, что, учитывая то, каким образом положения Конвенции применяются в совокупности с национальным законодательством Государства E, это Государство не может облагать доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, Государство R не обязано освобождать доход от налогообложения.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 32.7 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 32.8: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Вопросы подоходного налога по трансграничным операциям, возникающие из планов опционов на акции для сотрудников» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.).

Пункт 33: Соответствует части пункта 32 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 33 Проекта конвенции

1963 года был изменён и перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 35), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 32 Проекта конвенции 1963 года был изменён и включён в пункты 33 и 34 Модельной конвенции 1977 года, а предшествующие заголовки были изменены и перемещены непосредственно перед

пунктом 33. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 32 и предшествующие заголовки гласили следующее: «II. КОММЕНТАРИИ К СТАТЬЕ 23 (A) (ОСВОБОЖДЕНИЕ)

Пункт 1

A. Обязательство государства резидентства предоставить освобождение

32. В Статье устанавливается, что Государство резидентства должно освобождать от налога доход и капитал, которые в соответствии с Конвенцией «могут облагаться налогом» в другом Государстве. Таким образом, Государство резидентства должно предоставлять освобождение независимо от того, облагается ли фактически соответствующий доход или капитал налогом в Государстве источника. Это соответствует большинству конвенций, основанных на системе освобождения от налогообложения между странами-членами ОЭСР. Это считается наиболее практичным методом, поскольку он освобождает Государство резидентства от проведения обременительных и трудоёмких расследований фактического налогового положения в Государстве источника.»

Пункт 34: Изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнёрствам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 29 апреля 2000 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Таким образом, Государство резидентства должно предоставлять освобождение независимо от того, фактически ли осуществляется право на налогообложение другим Государством. Этот метод считается наиболее практичным, поскольку он освобождает Государство резидентства от проведения расследований фактического налогового положения в другом Государстве.» C (23)

Пункт 34 Модельной конвенции 1977 года соответствовал части пункта 32 Проекта конвенции 1963

года. Пункт 34 и предшествующий ему заголовок, в том виде, как они были изложены в Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.), были удалены, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 32 Проекта конвенции 1963 года был изменён и включён в пункты 33 и 34 (см. историю пункта 33).

Пункт 34 и предшествующий ему заголовок, в том виде, как они были изложены в Проекте конвенции

1963 года и до их удаления 11 апреля 1977 г., когда была принята Модельная конвенция 1977 года, гласили следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

«B. Оговорка о прогрессии

34. В большинстве Конвенций, заключенных между государствами-членами О.Э.С.Р. на основе системы освобождения, государство резидентства сохраняет за собой право принимать сумму освобожденного дохода или капитала во внимание при определении ставки налога, подлежащего наложению на остальную часть дохода или капитала. Аналогичное положение поэтому включено в статью». Пункт 34.1: Добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I к другому отчету под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). Пункт 35: Изменён 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I к другому отчету под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принят

Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 35 имел следующую редакцию: «35. В отдельных случаях договаривающиеся государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах сделать исключение из абсолютного обязательства государства резидентства предоставить освобождение. Такое может иметь место, чтобы избежать неналогообложения, когда в соответствии с внутренним законодательством государства источника не предусмотрен налог на конкретные виды дохода или капитала, или налог фактически не взимается ввиду особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение установленного законом срока. Чтобы избежать неналогообложения конкретных видов дохода, Договаривающиеся государства могут согласиться изменить соответствующую статью (ср. пункт 9 Комментария к статье 15 и пункт 12 Комментария к статье 17; для обратного случая, когда устранение в государстве источника подлежит фактическому налогообложению в государстве резидентства, ср. пункт 20 Комментария к статье 10,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 А И 23 В

пункт 10 Комментария к статье 11, пункт 6 Комментария к статье 12, пункт 21 Комментария к статье 13

и пункт 3 Комментария к статье 21). Также можно было бы сделать исключение из общего правила, чтобы достичь определенной взаимности, когда одно из государств применяет метод освобождения, а другое – метод кредита (зачета). Наконец, другое исключение из общего правила может быть сделано, когда государство желает применить к конкретным видам дохода метод кредита (зачета) вместо освобождения (ср. пункт 31 выше).» Пункт 35 был ранее изменён 23 июля 1992 г. путем замены содержащихся в нем ссылок на пункт 4 Комментария к статье 15 и пункт 5 Комментария к статье 17 ссылками на пункты 9 и 12 соответственно, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 35 имел следующую редакцию: С (23) «35. В отдельных случаях договаривающиеся государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах сделать исключение из абсолютного обязательства государства резидентства предоставить освобождение. Такое может иметь место, чтобы избежать неналогообложения, когда в соответствии с внутренним законодательством государства источника не предусмотрен налог на конкретные виды дохода или капитала, или налог фактически не взимается ввиду особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение установленного законом срока. Чтобы избежать неналогообложения конкретных видов дохода, Договаривающиеся государства могут согласиться изменить соответствующую статью (ср. пункт 4 Комментария к статье 15 и пункт 5 Комментария к статье 17; для обратного случая, когда устранение в государстве источника подлежит фактическому налогообложению в государстве резидентства, ср. пункт 20 Комментария к статье 10,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 А И 23 В

пункт 10 Комментария к статье 11, пункт 6 Комментария к статье 12, пункт 21 Комментария к статье 13

и пункт 3 Комментария к статье 21). Также можно было бы сделать исключение из общего правила, чтобы достичь определенной взаимности, когда одно из государств применяет метод освобождения, а другое – метод кредита (зачета). Наконец, другое исключение из общего правила может быть сделано, когда государство желает применить к конкретным видам дохода метод кредита (зачета) вместо освобождения (ср. пункт 31 выше).» Пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 33 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 35 проекта Конвенции 1963 г. был удален, а пункт 33 проекта Конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 35, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 33 имел следующую редакцию: «33. В исключительных случаях некоторые договаривающиеся государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах отступить от положения, касающегося абсолютного обязательства государства резидентства предоставить освобождение. Такое может иметь место, когда одно из государств применяет метод кредита (зачета), а другое государство – метод освобождения. Также может иметь место, когда

внутреннее законодательство государства источника не позволяет фискальным органам этого государства использовать право на налогообложение, предоставленное ему Конвенцией — например, когда оно не облагает налогом на капитал. В таких случаях договаривающимся государствам предоставляется право согласовать необходимые изменения в упомянутом положении.» Пункт 35 проекта Конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 35 имел следующую редакцию: «35. Положение, касающееся прогрессии, предложенное в статье, относится только к государству резидентства. Однако возникает вопрос, когда государство источника, которое применяет прогрессивную шкалу налогообложения, отказывается от права на налогообложение, и налогоплательщик-нерезидент получает другой доход из этого государства. Различные принципы могут применяться государством источника при определении его прогрессии. Его внутреннее налоговое законодательство может предусматривать расчет прогрессии на основе глобального дохода налогоплательщика или только на основе общего дохода, полученного налогоплательщиком в государстве источника.» Пункт 36: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 36 был удален 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I к другому отчету под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 36 имел следующую редакцию: C (23) «36. Как уже упоминалось в пункте 31 выше, метод освобождения не применяется к таким видам дохода, которые в соответствии с Конвенцией могут облагаться налогом в государстве резидентства, но также могут подлежать ограниченному налогообложению в другом Договаривающемся государстве. Для таких видов дохода пункт 2 статьи 23 A предусматривает метод кредита (зачета) (ср. пункт 47 ниже).» Пункт 36 проекта Конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 36 проекта Конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый пункт 36. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 36 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

«36. Формулировка статьи не препятствует применению государством источника положений его национального законодательства, касающихся прогрессии. Если два Договаривающихся государства желают уточнить, имеет ли государство источника право применять прогрессию и в какой степени, они свободны сделать это в двусторонних переговорах.» Пункт 37: Изменён, и предшествующий заголовок был перенумерован как «B», когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 37 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «C. Альтернативная формулировка статьи

37. Результатом системы освобождения, в ее формулировке в статье, является то, что налогооблагаемый доход или капитал в государстве резидентства уменьшается на сумму, которую государство резидентства освобождает. Если в конкретном государстве сумма дохода, определенная для целей подоходного налога, используется в качестве меры для других целей, например, социальных пособий, применение системы освобождения в предложенной форме может привести к тому, что такие пособия могут быть предоставлены лицам, которые не должны их получать. Чтобы избежать таких последствий, статья может быть изменена таким образом, чтобы рассматриваемый доход включался в налогооблагаемый доход в государстве резидентства. В таких случаях государство резидентства должно будет отказаться от той части общего налога, которая соответствует рассматриваемому доходу. Эта процедура дала бы тот же результат, что и статья в предложенной форме. Государствам может быть предоставлена свобода вносить такие изменения в формулировку статьи. Если государство желает изложить статью, как указано выше, пункт 1 может быть сформулирован следующим образом: «Если резидент Договаривающегося государства получает доход или владеет капиталом, которые в соответствии с положениями настоящей Конвенции могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, то первое упомянутое государство должно, с учетом положений пункта 2, разрешить в качестве вычета из подоходного налога или налога на капитал ту часть подоходного налога или налога на

капитал соответственно, которая соответствует, в зависимости от случая, доходу, полученному из, или капиталу, принадлежащему в этом другом Договаривающемся государстве.» Пункт 38: Изменён 22 июля 2010 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. Статья 23 A содержит принцип, согласно которому государство резидентства должно предоставлять освобождение, но не устанавливает подробных правил того, как это освобождение должно быть реализовано. Это соответствует общему порядку Конвенции. Статьи 6–22 также устанавливают правила, распределяющие право на налогообложение в отношении различных видов дохода или капитала, не затрагивая, как правило, C (23) определение налогооблагаемого дохода или капитала, вычетов, ставок налога и т. д. (ср., однако, пункт 3 статьи 7 и статью 24). Опыт показал, что может возникнуть много проблем. Это особенно актуально в отношении статьи 23 A. Некоторые из них рассматриваются в следующих пунктах. При отсутствии конкретного положения в Конвенции применяются внутренние законы каждого Договаривающегося государства. Некоторые конвенции содержат прямую ссылку на внутренние законы, но, конечно, это не поможет, если метод освобождения не используется во внутренних законах. В таких случаях Договаривающиеся государства, сталкивающиеся с этой проблемой, должны установить правила для применения статьи 23 A, если необходимо, после консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства (пункт 3 статьи 25).»

Пункт 38 проекта Конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

пункт 38 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 44 (см. историю пункта 44), а предшествующий заголовок был изменён и перемещен вместе с ним. Одновременно были добавлены новый пункт 38 и предшествующий заголовок. Пункт 39: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 39 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 47 (см. историю пункта 47), а предшествующий заголовок был изменён и перемещен вместе с ним. Одновременно были добавлены новый пункт 39 и предшествующий заголовок. Пункт 40: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 40 проекта Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48), и был добавлен новый пункт 40. Пункт 41: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 41 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57), предшествующие заголовки были изменены и перемещены вместе с ним, и был добавлен новый пункт 41. Пункт 42: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 42 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), и был добавлен новый пункт 42. Пункт 43: Заменён пунктом 43 проекта Конвенции 1963 г., когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 43 проекта Конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый пункт 43. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 43 имел следующую редакцию: «43. Согласно статье, вычет, который должно предоставить государство резидентства, не должен превышать ту часть подоходного налога, которая соответствует доходу, полученному из государства источника. Если резидент одного государства получает различные виды дохода из государства источника и это государство, согласно его налоговому законодательству, облагает налогом только один из этих доходов, максимальный вычет, который должно предоставить государство резидентства, будет той частью его налога, которая соответствует только тому виду дохода, который облагается налогом в государстве источника. Если резидент одного государства, получающий доход из другого государства, имеет убыток в своем государстве резидентства — меньше, чем доход из-за рубежа — общая сумма налога, взимаемого в государстве резидентства, будет соответствовать доходу из государства источника, и максимальный вычет, который должно предоставить государство резидентства, будет, следовательно, налогом, взимаемым в этом государстве.» Пункт 44: Соответствует пункту 38 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 44 проекта Конвенции 1963 г. был удален, а пункт 38 был изменён и перенумерован, когда Модельная конвенция 1977 г. была

принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. C (23) Одновременно заголовок, предшествующий пункту 38, был изменён и перемещен вместе с ним. В проекте Конвенции 1963 г. (принят Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 38 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «D. Особый порядок учета убытков

38. Если государство резидентства разрешает в качестве вычета из дохода, который оно облагает налогом, сумму убытка, понесенного в другом Государстве, то не должно быть возражений, если при получении последующей прибыли в другом Государстве освобождение за последующие годы будет соответствующим образом ограничено. Государства свободны в этом отношении и,

если это сочтено необходимым для разъяснения, могут ссылаться на такое ограничение в Статье.»

Пункт 44 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Италия запросила изменение метода кредита (зачета). Итальянская налоговая система основана преимущественно на принципе территориальности налога, то есть, в принципе, любой доход, возникающий за границей, не подлежит налогообложению в Италии для целей безличных или шедулярных налогов (т.е. налога на доход от движимого имущества, налога на доход от застроенного имущества, налога на доход от земли и т.д.), но, когда он облагается налогом, он подлежит прогрессивному дополнительному налогу или налогу на компании. Ввиду этого Италия желает ограничить зачет только той частью налога, уплаченного за границей, которая превышает итальянский безличный или шедулярный налог, не взимаемый в Италии. Согласовано, что Италии может быть предоставлена свобода применять метод кредита (зачета) с таким изменением.»

Пункт 45: Заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 45 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 68 (см. историю пункта 70), а предшествующий заголовок был изменен и перемещен вместе с ним. Одновременно были добавлены новый

пункт 45 и предшествующий заголовок.

Пункт 46: Изменен 23 июля 1992 г. путем замены содержащихся в нем ссылок на

пункты 36–65, 39 и 43 Комментария к статье 10 ссылками на пункты 40–67, 43 и 47 соответственно, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 46 гласил следующее: «46. Некоторые Государства ввели специальные системы налогообложения корпоративного дохода (ср. пункты 36–65 Комментария к статье 10). В Государствах, применяющих корпоративный налог с раздельной ставкой (пункт 39 указанного Комментария), может возникнуть проблема, должен ли доход, подлежащий освобождению, вычитаться из нераспределенного дохода (к которому применяется обычная ставка налога) или из распределенного дохода (к которому применяется пониженная ставка), или должен ли доход, подлежащий освобождению, быть отнесен частично к распределенному и частично к нераспределенному доходу. Если по законам Государства, применяющего корпоративный налог с раздельной ставкой, дополнительный налог взимается с материнской компании в отношении дивидендов, полученных ею от отечественной дочерней компании, но не перераспределенных ею (на том основании, что такой дополнительный налог является компенсацией за выгоду в виде более низкой налоговой ставки, предоставленной дочерней компании по C (23) распределениям), возникает проблема, может ли такой дополнительный налог взиматься, если дочерняя компания выплачивает свои дивиденды из дохода, освобожденного от налога в силу Конвенции. Наконец, аналогичная проблема может возникнуть в связи с налогами (précompte, предварительный корпоративный налог), которые взимаются с распределенной прибыли корпорации для покрытия налогового кредита, причитающегося акционерам (ср. пункт 43 Комментария к статье 10). Вопрос заключается в том, могут ли такие специальные налоги,

связанные с распределением прибыли, взиматься, если распределения осуществляются из прибыли, освобожденной от налога. Решение этих вопросов Договаривающиеся государства оставляют за собой путем двусторонних переговоров.»

Пункт 46 Проекта конвенции 1963 г. был заменен, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 46 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 69 (см. историю пункта 71), и был добавлен новый пункт 46.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 47: Изменен 23 июля 1992 г. путем замены содержащихся в нем ссылок на

пункты 70–76 ссылками на пункты 72–78, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 47 гласил следующее: «47. В статьях 10 и 11 право облагать налогом дивиденды и проценты делится между государством резидентства и государством источника. В этих случаях государство резидентства вправе не облагать налогом, если оно того пожелает (ср., например, пункты 70–76 ниже), и применять метод освобождения также к вышеупомянутым видам дохода. Однако, если государство резидентства предпочитает воспользоваться своим правом облагать налогом такие виды дохода, оно не может применять метод освобождения для устранения двойного налогообложения, поскольку таким образом оно полностью откажется от своего права облагать налогом соответствующий доход. Для государства резидентства применение метода кредита (зачета), как правило, представляется удовлетворительным решением. Более того, как уже указывалось в пункте 31 выше, Государства, которые в целом применяют метод освобождения, могут пожелать применять метод кредита (зачета), а не освобождение, к конкретным видам дохода. Следовательно, пункт составлен в соответствии с обычным методом кредита (зачета). Комментарий к статье 23 B далее применяется mutatis mutandis к пункту 2 статьи 23 A.»

Пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 39 Проекта конвенции

1963 г. Пункт 47 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 70 (см. историю пункта 72), а предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 39 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как

пункт 47 Модельной конвенции 1977 г., а предшествующий заголовок был перемещен

вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 39 гласил следующее: «39. В статьях 10 и 11 право облагать налогом дивиденды и проценты делится между государством резидентства и государством источника. Это также относится к роялти в отношении Греции, Люксембурга, Португалии и Испании. Как следствие, двойного налогообложения в этих случаях нельзя ожидать избежать путем применения метода освобождения, поскольку этот метод гарантирует, что государство резидентства отказывается от своего права облагать налогом соответствующий доход, но государство резидентства вправе применять метод освобождения, если оно того пожелает. Для государства резидентства применение метода кредита (зачета), как правило, представляется удовлетворительным решением. Следовательно, пункт составлен в соответствии с обычным методом кредита (зачета). Если, однако, данное Договаривающееся государство имеет специальную налоговую систему (например, Швейцария), где метод налогового кредита еще не применяется и где поэтому было бы трудно применять такой метод, как это предусмотрено пунктом 2 Статьи, такое Договаривающееся государство может в двусторонних переговорах использовать другие меры для смягчения двойного C (23) налогообложения, упомянутого в таком пункте 2.

Пункт 48: Изменен 15 июля 2014 г. путем удаления ссылки на пункт 63 в конце пункта,

согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 48 гласил следующее: «48. В случаях, упомянутых в предыдущем пункте, установлены определенные максимальные процентные ставки для налога, зарезервированного за государством источника. В таких случаях налоговая ставка в государстве резидентства очень часто будет выше, чем ставка в государстве источника. Ограничение вычета, которое установлено во втором предложении пункта 2 и которое соответствует обычному методу кредита (зачета), следовательно, имеет значение только в ограниченном числе случаев. Если в таких случаях Договаривающиеся государства предпочитают отказаться от ограничения и применять полный

метод кредита (зачета), они могут сделать это, исключив второе предложение пункта 2 (см. также пункт 63 ниже).»

Пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 40 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 48 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 71 (см. историю пункта 73), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 40 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 40 гласил следующее: «40. В случаях, упомянутых в предыдущем пункте, установлены определенные максимальные процентные ставки для налога, зарезервированного за государством источника. В таких случаях налоговая ставка в государстве резидентства очень часто будет выше, чем ставка в государстве источника. Следовательно, ограничение вычета в соответствии с обычным методом кредита (зачета) имело бы лишь ограниченное значение. Если в таких случаях Договаривающиеся государства считают предпочтительным использовать полный метод кредита (зачета), они могут сделать это, исключив второе предложение пункта.»

Пункт 49: Заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 49 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 72 (см. историю пункта 74), и были добавлены новый

пункт 49 и предшествующий заголовок.

Пункт 50: Заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 50 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и включен в пункт 73 (см. историю пункта 75), и был добавлен новый пункт 50.

Пункт 51: Заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В то время пункт 51 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и включен в пункт 73 (см. историю пункта 75), и был добавлен новый пункт 51.

Пункт 52: Заменен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 52 Проекта конвенции 1963 г. и предшествующий заголовок были удалены, и был добавлен новый пункт 52. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом

Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 52 и предшествующий заголовок гласили следующее: «D. Специальный зачет в отношении дивидендов

52. Некоторые Государства, желающие применять метод кредита (зачета), разрешают в своих Конвенциях в отношении дивидендов, полученных от С (23) компаний в других Государствах, зачет не только суммы налога, непосредственно взимаемого с дивидендов в этих других Государствах, но и той части корпоративного налога, которая соответствует дивидендам. Государства-члены, применяющие этот метод, свободны поступать таким образом.»

Пункт 53: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 54: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 55: Изменен 23 июля 1992 г. согласно докладу под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 55 гласил следующее: «55. Проект конвенции 1963 г. прямо резервировал применение прогрессивной шкалы налоговых ставок государством резидентства (последнее предложение пункта 1

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

статьи 23 A), и большинство конвенций, заключенных между странами-членами ОЭСР, которые принимают метод освобождения, следуют этому принципу. Согласно пункту 3 статьи 23 A, с внесенными изменениями, государство резидентства сохраняет право принимать во внимание сумму освобожденного дохода или капитала при определении налога, подлежащего взиманию с остального дохода или капитала. Это правило применяется даже там, где освобожденный доход (или элементы капитала) и налогооблагаемый доход (или элементы капитала) причитаются тем лицам (например, мужу и жене), доходы (или элементы капитала) которых облагаются налогом совместно в соответствии с внутренним законодательством. Этот принцип прогрессии применяется к доходу или капиталу, освобожденным в силу пункта 1 статьи 23 A, а также к доходу или капиталу, которые в соответствии с любым другим положением Конвенции «подлежат налогообложению только» в другом Договаривающемся государстве (ср. пункт 6 выше). Именно по этой причине принцип прогрессии перенесен из пункта 1 статьи 23 A в новый пункт 3 указанной Статьи, и дается ссылка на освобождение «в соответствии с любым положением Конвенции».»

Пункт 55 и предшествующий заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 56: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 56.1: Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 29 апреля 2000 г.

согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 56.2: Добавлен 29 апреля 2000 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 56.3: Добавлен 29 апреля 2000 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого доклада под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 января 1999 г.).

Пункт 57: Соответствует пункту 41 Проекта конвенции 1963 г. в редакции до

11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 41 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 57, и был добавлен новый пункт 57, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время предшествующие заголовки были изменены и перемещены вместе с пунктом 41. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 41 и предшествующие заголовки гласили C (23) следующее: «III. Комментарии к статье 23(B) (Кредит) A. Методы

41. Статья 23(B), воплощающая положение о кредите (зачете), следует обычному методу кредита (зачета): Государство резидентства разрешает в качестве вычета из своего собственного налога на доход или капитал своего резидента сумму, равную налогу, уплаченному в другом Государстве с дохода, полученного из этого другого Государства, или с капитала, находящегося в собственности в этом другом Государстве, но вычет ограничен соответствующей долей его собственного налога.» Пункт 58: Соответствует пункту 42 Проекта конвенции 1963 года в редакции до 11 апреля 1977 г. В эту дату пункт 42 Проекта конвенции 1963 года был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

изменён и перенумерован как пункт 58, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 42 имел следующую редакцию:

«42. Обычный метод кредита (зачета) предназначен для применения, в частности, к дивидендам и процентам, когда государство источника имеет ограниченное право облагать налогом, но возможность определённой модификации упоминается в пунктах 39 и 40 выше.»

Пункт 59: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 59 имел следующую редакцию: «59. Обязательство, налагаемое статьей 23 B на Государство R предоставить кредит (зачет) за налог, взимаемый в другом Государстве E (или S) с элемента дохода или капитала, зависит от того, может ли этот элемент облагаться налогом Государством E (или S) в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1–32.7 выше обсуждается, как следует толковать это условие. Элементы дохода или капитала, которые согласно статье 8, пункту 3 статьи 13, подпункту a) пунктов 1 и 2 статьи 19 и пункту 3 статьи 22 «подлежат налогообложению только» в другом Государстве, с самого начала освобождаются от налога в Государстве R (см. пункт 6 выше), и Комментарий к статье 23 A применяется к таким освобождённым доходам и капиталу. Что касается прогрессии, ссылка делается на пункт 2 Статьи (и пункт 79 ниже).»

Пункт 59 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого отчета под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 59 имел следующую редакцию: «59. Следует отметить, что статья 23 B применяется в Государстве R только к элементам дохода или капитала, которые в соответствии с Конвенцией «могут облагаться налогом» в другом Государстве E (или S). Элементы дохода или капитала, которые согласно статье 8, пункту 3 статьи 13, подпункту a) пунктов 1 и 2 статьи 19 и пункту 3 статьи 22 «подлежат налогообложению только» в другом Государстве, с самого начала освобождаются от налога в Государстве R (ср. пункт 6 выше), и Комментарий к статье 23 A применяется к таким освобождённым доходам и капиталу. Что касается прогрессии, ссылка делается на пункт 2 Статьи (и пункт 79 ниже).»

Пункт 59 был ранее изменён 23 июля 1992 г. путём замены содержавшейся в нём

ссылки на пункт 77 ссылкой на пункт 79 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 59 имел следующую редакцию: C (23) «59. Следует отметить, что статья 23 B применяется в Государстве R только к элементам дохода или капитала, которые в соответствии с Конвенцией «могут облагаться налогом» в другом Государстве E (или S). Элементы дохода или капитала, которые согласно статье 8, пункту 3 статьи 13, подпункту a) пунктов 1 и 2 статьи 19 и пункту 3 статьи 22 «подлежат налогообложению только» в другом Государстве, с самого начала освобождаются от налога в Государстве R (ср. пункт 6 выше), и Комментарий к статье 23 A применяется к таким освобождённым доходам и капиталу. Что касается прогрессии, ссылка делается на пункт 2 Статьи (и пункт 77 ниже).»

Пункт 59 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 60: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 61: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 21 ноября 2017 г.

пункт 61 имел следующую редакцию:

«61. Сумма иностранного налога, за которую должен быть предоставлен кредит (зачет), — это налог, фактически уплаченный в соответствии с Конвенцией в другом Договаривающемся государстве. Могут возникнуть проблемы, например, когда такой налог рассчитывается не на доход того года, за который он взимается, а на доход предшествующего года или на средний доход двух или более предшествующих лет. Другие проблемы могут возникнуть в связи с различными методами определения дохода или в связи с изменениями валютных курсов (девальвация или ревальвация). Однако такие проблемы вряд ли могли бы быть решены путём прямого положения в Конвенции.»

Пункт 61 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 62: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 63: Изменён 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2014 г. пункт 63 имел следующую редакцию: «63. Максимальный вычет обычно рассчитывается как налог на чистый доход, т.е. на доход из Государства E (или S) за вычетом допустимых вычетов (указанных или пропорциональных), связанных с таким доходом (см. пункт 40 выше). По этой причине максимальный вычет во многих случаях может быть ниже налога, фактически уплаченного в Государстве E (или S). Это может быть особенно верно в случае, когда, например, резидент Государства R, получающий проценты из Государства S, заимствовал средства у третьего лица для финансирования займа, приносящего проценты. Поскольку проценты, причитающиеся по таким заимствованным средствам, могут быть зачтены в счёт процентов, полученных из Государства S, сумма чистого дохода, подлежащего налогообложению в Государстве R, может быть очень небольшой, или может даже вообще отсутствовать чистый доход. Эта проблема могла бы быть решена путём использования метода полного кредита (зачета) в Государстве R, как упомянуто в пункте 48 выше. Другим решением было бы освобождение такого дохода от налога в Государстве S, как предлагается в Комментарии в отношении процентов по кредитным продажам и по займам, предоставленным банками (см. пункт 15 Комментария к статье 11).»

Пункт 63 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 64: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 65: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. C (23)

Пункт 66: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 67: Заменил пункт 67 Модельной конвенции 1977 года в редакции до

23 июля 1992 г. В то время пункт 67 был перенумерован как пункт 69 (см. историю пункта 69), и новый пункт 67 был добавлен отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 86 предыдущего отчета под названием «Недостаточная капитализация» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.).

Пункт 68: Заменён 23 июля 1992 г., когда пункт 68 Модельной конвенции

1977 года был перенумерован как пункт 70 (см. историю пункта 70) и новый

пункт 68 был добавлен отчетом под названием «Пересмотр Модельной

конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

пункта 86 предыдущего отчета под названием «Недостаточная капитализация» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). В то же время заголовок, предшествующий пункту 68, был перемещён вместе с ним.

Пункт 69: Соответствует пункту 67 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 69 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 71 (см. историю пункта 71), а пункт 67 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 69 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 67 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 69.1: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 69.1 имел следующую редакцию: «69.1. Могут возникнуть проблемы, когда Договаривающиеся государства по-разному трактуют такие структуры (entities), как товарищества. Предположим, например, что государство источника рассматривает товарищество как компанию, а государство резидентства партнёра рассматривает его как фискально прозрачную структуру. Государство источника может, с учётом применимых положений Конвенции, облагать товарищество налогом на его доход, когда этот доход реализуется, и, с учётом ограничений пункта 2 статьи 10, может также облагать налогом распределение прибыли товариществом своим партнёрам-нерезидентам. Государство резидентства, однако, будет облагать налогом партнёра только с его доли в доходе товарищества, когда этот доход реализуется товариществом.»

Пункт 69.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого отчета под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 69.2: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 69.2 имел следующую редакцию: «69.2 Первый вопрос, который возникает в этом случае, заключается в том, обязано ли государство резидентства, которое облагает налогом партнёра с его доли в доходе товарищества, в соответствии с Конвенцией предоставить кредит (зачет) за налог, взимаемый в государстве источника с товарищества, которое это последнее государство рассматривает как отдельную налогооблагаемую структуру. Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным. В той мере, в какой государство резидентства передаёт доход товарищества партнёру для целей его налогообложения, оно должно принять последовательный подход и передать партнёру налог, уплаченный C (23) товариществом, для целей устранения двойного налогообложения, возникающего вследствие налогообложения партнёра. Иными словами, если корпоративный статус, присвоенный товариществу государством источника, игнорируется государством резидентства для целей налогообложения партнёра с его доли дохода, он должен также игнорироваться для целей кредита (зачета) иностранного налога.»

Пункт 69.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого отчета под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 69.3: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

21 ноября 2017 г. После 29 апреля 2000 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 69.3 имел следующую редакцию: «69.3 Второй вопрос, который возникает в этом случае, заключается в том, в какой степени государство резидентства должно предоставить кредит (зачет) за налог, взимаемый государством источника с распределения, которое не облагается налогом в государстве резидентства. Ответ на этот вопрос кроется в этом последнем факте. Поскольку распределение не облагается налогом в государстве резидентства, в государстве резидентства просто нет налога, против которого можно зачесть налог, взимаемый государством источника при распределении. Необходимо провести чёткое различие между получением прибыли и распределением этой прибыли, и от государства резидентства не следует ожидать, что оно зачтёт налог, взимаемый государством источника при распределении, против своего собственного налога, взимаемого при получении (см. первое предложение пункта 64 выше).»

Пункт 69.3 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчетом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения I другого отчета под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.).

Пункт 70: Соответствует пункту 68 Модельной конвенции 1977 года в редакции

до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 70 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 72 (см. историю пункта 72), а пункт 68 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 70 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 70, был перемещён вместе с ним, и заголовок, предшествующий пункту 68, был перемещён вместе с ним.

Пункт 68 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 45 Проекта

конвенции 1963 года. Пункт 45 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 68, а предшествующий заголовок был изменён и перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 45 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «B. Замечания относительно налога на капитал

45. Налоги на капитал включены в настоящей Статье. Поскольку пункт 1 сформулирован, зачёт должен предоставляться в отношении налога на прибыль только в счёт налога на прибыль и в отношении налога на капитал только в счёт налога на капитал. Следовательно, зачёт в отношении налога на капитал или в счёт налога на капитал будет предоставляться только в том случае, если налог на капитал существует в обоих Договаривающихся государствах. Пункт 71: Соответствует пункту 69 Модельной конвенции 1977 года в редакции до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 71 был перенумерован как пункт 73 (см. историю пункта 73), а пункт 69 был перенумерован как пункт 71 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (23) Пункт 69 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 46 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 46 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 69 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия

Модельной конвенции 1977 года пункт 46 гласил следующее: «46. В ходе двусторонних переговоров два Договаривающихся государства могут согласиться, что налог, называемый налогом на капитал, по своей природе тесно связан с налогом на прибыль и, следовательно, могут пожелать разрешить зачёт такого налога в счёт налога на прибыль и наоборот. Будут случаи, когда из-за того, что одно Государство не взимает налог на капитал, или из-за того, что оба Государства взимают налоги на капитал только с внутренних активов, двойное налогообложение капитала не возникнет. В таких случаях, конечно, понимается, что ссылка на налогообложение капитала может быть удалена. Кроме того, Договаривающиеся государства могут счесть желательным, независимо от характера налогов, включенных в Конвенцию, разрешить зачёт общей суммы налога в государстве источника в счёт общей суммы налога в государстве резидентства. Однако, если Конвенция включает как реальные налоги на капитал, так и налоги на капитал, которые по своей природе являются налогами на прибыль, Договаривающиеся государства могут пожелать разрешить зачёт в счёт налога на прибыль только для последних упомянутых налогов на капитал. В таких случаях Договаривающиеся государства вольны изменять предлагаемую Статью для достижения желаемого эффекта.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 72: Заменён, вместе с предшествующим заголовком, 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе другого отчёта под названием «Налогосбережение: пересмотр» (принятого Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 72 и предшествующий заголовок гласили следующее: «C. Взаимосвязь в особых случаях между налогообложением в государстве источника и обычным методом кредита (зачета)

72. В определённых случаях государство, особенно развивающаяся страна, может по особым причинам предоставлять налогоплательщикам льготы, например, налоговые льготы для стимулирования промышленного производства. Аналогичным образом, государство может освобождать от налогов определённые виды доходов, например, пенсии раненым на войне солдатам.» Пункт 72 соответствовал пункту 70 Модельной конвенции 1977 года в редакции до 23 июля 1992 г. 23 июля 1992 г. пункт 72 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 74 (см. историю пункта 74), пункт 70 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 72, а заголовок, предшествовавший пункту 70, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 70 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 47 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 47 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 70, и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 47 гласил следующее: «47. В определённых случаях государство, в частности, государство, которое обычно называют промышленно слаборазвитым государством, может по особым причинам предоставлять налогоплательщикам льготы, например, налоговые льготы для стимулирования промышленного производства. Аналогичным образом, государство может пожелать освободить от налогообложения определённые виды доходов, например, пенсии раненым на войне солдатам.» C (23) Пункт 73: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 73 был удалён, а новый пункт 73 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе другого отчёта под названием «Налогосбережение: пересмотр» (принятого Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 73 гласил следующее: «73. Когда такое Государство заключает конвенцию с Государством, которое применяет метод освобождения, не возникает ограничения льготы, предоставленной налогоплательщикам, поскольку это другое Государство должно предоставить освобождение независимо от суммы налога, если таковой имеется, взимаемого в Государстве источника (ср. пункт 34 выше). Но когда другое Государство применяет метод кредита (зачета), льгота может быть сведена на нет в той мере, в какой такое другое Государство разрешит вычет только налога, уплаченного в

Государстве источника. Вследствие таких льгот это другое Государство получает то, что можно назвать непредвиденной выгодой для своей казны.» Пункт 73 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 71 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 73 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 75 (см. историю пункта 75), а пункт 71 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 73, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 71 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 48 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 48 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 71 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 48 гласил следующее: «48. Когда такое Государство заключает Конвенцию с Государством, которое применяет систему освобождения, не возникает ограничения льготы, предоставленной налогоплательщикам, поскольку это другое Государство должно предоставить освобождение независимо от суммы налога, если таковой имеется, взимаемого в Государстве источника. Но когда другое Государство применяет систему кредита (зачета), льгота сводится на нет, постольку, поскольку это другое Государство разрешит вычет только налога, уплаченного в Государстве источника. Более того, вследствие таких льгот это другое Государство получает то, что можно назвать непредвиденной выгодой для своей казны.» Пункт 74: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 74 был удалён, а новый пункт 74 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе другого отчёта под названием «Налогосбережение: пересмотр» (принятого Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 74 гласил следующее: «74. Если два Государства согласятся, что выгода от льгот, предоставленных налогоплательщикам в Государстве источника, не должна быть сведена на нет, потребуется отступление от пункта 2 Статьи 23 A или от Статьи 23 B.» Пункт 74 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 72 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 74 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 76 (см. историю пункта 76), а пункт 72 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 74, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 72 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 49 Проекта конвенции 1963 года. Пункт 49 Проекта конвенции 1963 года был изменён и перенумерован как пункт 72 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года C (23) пункт 49 гласил следующее: «49. Если два Договаривающихся государства согласятся, что выгода от льгот, предоставленных налогоплательщикам в Государстве источника, не должна быть сведена на нет, потребуется отступление от пункта 2 Статьи 23 (A) и Статьи 23 (B).» Пункт 75: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 75 был удалён, а новый пункт 75 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе другого отчёта под названием «Налогосбережение: пересмотр» (принятого Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Для достижения этого эффекта могут быть использованы различные формулы, например:

а) государство резидентства разрешит в качестве вычета сумму налога, которую государство источника могло бы взимать в соответствии со своим общим законодательством, или такую сумму, ограниченную Конвенцией (например, ограничения ставок, предусмотренные для дивидендов и процентов в Статьях 10 и 11), даже если государство источника, являясь развивающейся страной, отказалось от всего или части этого налога в соответствии со специальными положениями по содействию его экономическому развитию; б) в качестве компенсации за налоговые потери, которые развивающаяся страна несёт, в целом снижая свой налог у источника, государство резидентства соглашается разрешить вычет из своего собственного налога суммы (частично фиктивной), установленной по более высокой ставке; в) государство резидентства освобождает доход, который получил выгоду от налоговых льгот в развивающейся стране. Договаривающиеся государства свободны разрабатывать другие формулы в ходе двусторонних переговоров.» Пункт 75 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 73 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 75 Модельной конвенции 1977

года был перенумерован как пункт 77 (см. историю пункта 77), а пункт 73 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 75, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 73 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пунктам 50 и 51 Проекта конвенции 1963 года. Пункты 50 и 51, в редакции Проекта конвенции 1963 года, были изменены и включены в пункт 73 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункты 50 и 51 гласили следующее: «50. Одним из методов отступления может быть то, что, когда речь идёт о таком «налогосбережённом» доходе, может применяться метод освобождения, как указано в пункте 48. Уже для охвата особых случаев в пункте 2 Статьи 23 (A) было предложено отступление от метода освобождения, который включает метод кредита (зачета), так что отступление в данном случае от метода кредита (зачета), включающего метод освобождения, может быть приемлемым. Ещё одним отступлением может быть принятие так называемого «сопоставимого кредита» (matching credit). Этот метод обеспечивает, что государство резидентства разрешит в качестве вычета из своего собственного налога сумму, соответствующую налогу, который был бы уплачен в государстве источника, если бы этим государством не было предоставлено никаких льгот. Для того чтобы система давала удовлетворительные результаты, необходимо, чтобы государство источника могло уведомлять государство резидентства о сумме налога, которая была бы уплачена, если бы не было предоставлено никаких льгот.

51. Государства-Члены могут свободно решать в таких случаях, следует ли С (23) отступать от обычного метода кредита (зачета), и если да, то какую форму должны принять эти отступления, и какие условия должны быть выполнены до таких отступлений». Пункт 76: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 76 был удалён, а новый пункт 76 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе другого отчёта под названием «Налоговое освобождение: пересмотр» (принят Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 76 гласил: «76. Если Договаривающееся государство соглашается особо стимулировать инвестиции в другом Государстве, являющемся развивающейся страной, то вышеуказанные положения обычно будут сопровождаться гарантиями для инвесторов, то есть Конвенция будет

ограничивать ставку налога, которая может быть взимаема в Государстве источника на дивиденды, проценты и роялти». Пункт 76 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 74 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 76 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 78 (см. историю пункта 78), а пункт 74 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 76 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 74 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 77: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 77 был удалён, а новый пункт 77 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе другого отчёта под названием «Налоговое освобождение: пересмотр» (принят Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 77 гласил: «77. Более того, могут быть предусмотрены временные ограничения или сроки для применения преимуществ, упомянутых в формуле a), и, возможно, c), выше: расширенный кредит (или освобождение) может быть предоставлен только в отношении стимулов, временно применяемых в развивающихся странах, или только для инвестиций, сделанных, или контрактов, заключённых в будущем (например, с даты вступления Конвенции в силу) или на определённый период времени». Пункт 77 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 75 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 77 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 79 (см. историю пункта 79), заголовок, предшествующий пункту 77, был перемещён вместе с ним, а пункт 75 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 77 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 75 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 78: Заменён 29 апреля 2000 г., когда пункт 77 был удалён, а новый пункт 77 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе другого отчёта под названием «Налоговое освобождение: пересмотр» (принят Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 78 гласил: «78. Таким образом, существует значительное число решений этой проблемы. Фактически, конкретные последствия рассматриваемых положений могут также варьироваться в результате других факторов, таких как сумма, подлежащая включению в налогооблагаемый доход в Государстве резидентства (формулы a) и b) выше); это может быть полученный чистый доход (после C (23) вычета налога, фактически уплаченного в Государстве источника), или чистый доход, увеличенный на сумму, равную налогу, фактически уплаченному в Государстве источника, или налогу, который мог быть взимаем в соответствии с Конвенцией (ставки, предусмотренные в статьях 10 и 11), или налогу, который Государство резидентства соглашается разрешить в качестве вычета». Пункт 78 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 76 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 76 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 78 отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 76 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 23 A И 23 B

Пункт 78.1: Добавлен 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. на основе другого отчёта под названием «Налоговое освобождение: пересмотр» (принят Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.). Пункт 79: Соответствует пункту 77 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 23 июля 1992 г. В эту дату пункт 77 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 79, и заголовок, предшествующий пункту 77, был перемещён вместе с ним отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 77 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 80: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 81: Изменён 15 июля 2014 г. путём изменения перекрёстной ссылки отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 81 гласил: «81. Швейцария оставляет за собой право не применять правила, изложенные в пункте 32, в случаях, когда конфликт квалификации возникает в результате изменения внутреннего законодательства Государства источника после заключения Конвенции». Пункт 81 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 82: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 82 и предшествующий ему заголовок были удалены 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 29 апреля 2000 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 82 и предшествующий ему заголовок гласили:

«Оговорка по Статье

82. Португалия оставляет за собой позицию по пункту 4 Статьи 23 A». Пункт 82 был добавлен вместе с предшествующим заголовком отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 83: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым С (23) Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 84: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 85: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

ОТНОСИТЕЛЬНО НЕДИСКРИМИНАЦИИ

Общие замечания

1. Настоящая статья касается устранения налоговой дискриминации в определённых точно установленных обстоятельствах. Все налоговые системы включают законные различия, основанные, например, на различиях в налоговой обязанности или платёжеспособности. Положения статьи о недискриминации стремятся сбалансировать необходимость предотвращения необоснованной дискриминации с необходимостью учитывать эти законные различия. По этой причине статью не следует чрезмерно расширять, чтобы охватить так называемую «косвенную» дискриминацию. Например, хотя пункт 1, который касается дискриминации по признаку гражданства, препятствовал бы иному обращению, которое на самом деле является замаскированной формой дискриминации по признаку гражданства, такому как различное обращение с физическими лицами в зависимости от того, имеют ли они или имеют право на получение паспорта, выданного государством, нельзя было бы утверждать, что нерезиденты данного государства включают главным образом лиц, которые не являются гражданами этого государства, и на этом основании заключать, что различное обращение, основанное на резидентстве, является косвенной дискриминацией по признаку гражданства для целей этого пункта. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2. Аналогично, положения статьи не могут толковаться как требующие режима наибольшего благоприятствования. Если государство заключило двустороннее или многостороннее соглашение, которое предоставляет налоговые льготы гражданам или резидентам другого Договаривающегося государства (других Договаривающихся государств), являющегося (являющихся) стороной (сторонами) этого соглашения, граждане или резиденты третьего государства, которое не является Договаривающимся государством по договору, не могут претендовать на эти льготы на основании аналогичного положения о недискриминации в конвенции об избежании двойного налогообложения между третьим государством и первым упомянутым государством. Поскольку налоговые конвенции основаны на принципе взаимности, налоговый режим, который предоставляется одним Договаривающимся государством по двустороннему или многостороннему соглашению резиденту или гражданину другого Договаривающегося государства — стороны этого соглашения — в силу особых экономических отношений между этими Договаривающимися государствами, не может быть распространён на резидента или гражданина третьего государства по положению о недискриминации налоговой конвенции между первым государством С (24) и третьим государством. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

3. Различные положения статьи 24 предотвращают различия в налоговом режиме, которые основаны исключительно на определённых конкретных основаниях (например, гражданство — в случае пункта 1). Таким образом, для применения этих пунктов другие соответствующие аспекты должны быть одинаковыми. Различные положения статьи 24 используют разные формулировки для достижения этого результата (например, «в одинаковых условиях» в пунктах 1 и 2;

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«осуществляющие одинаковую деятельность» в пункте 3; «аналогичные предприятия» в пункте 5). Кроме того, хотя статья стремится устранить различия, которые основаны исключительно на определённых основаниях, она не предназначена для предоставления иностранным гражданам, нерезидентам, предприятиям других государств или отечественным предприятиям, принадлежащим или контролируемым нерезидентами, налогового режима, который был бы лучше, чем режим граждан, резидентов или отечественных предприятий, принадлежащих или

контролируемых резидентами (см., например, пункт 34 ниже). (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

4. Наконец, как показано в пункте 79 ниже, положения статьи должны толковаться в контексте других статей Конвенции, так что меры, которые предписаны или прямо разрешены положениями этих статей, не могут считаться нарушающими положения статьи, даже если они применяются, например, только в отношении платежей нерезидентам. И наоборот, однако, тот факт, что конкретная мера не является нарушением положений статьи, не означает, что она разрешена Конвенцией, поскольку эта мера могла бы нарушать другие статьи Конвенции. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

5. Настоящий пункт устанавливает принцип, согласно которому для целей налогообложения дискриминация по признаку гражданства запрещена и что, при условии взаимности, граждане одного Договаривающегося государства не должны подвергаться менее благоприятному обращению в другом Договаривающемся государстве, чем граждане последнего государства, находящиеся в одинаковых условиях. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6. Примечательно, что принцип недискриминации — под различными наименованиями и с более или менее широким охватом — применялся в международных фискальных отношениях задолго до появления в конце XIX века классического типа конвенций об избежании двойного налогообложения. Так, во многих соглашениях различного рода (консульских конвенциях или конвенциях об учреждении, договорах о дружбе или торговле и т. д.), заключённых государствами, особенно в C (24) XIX веке, с целью расширения и укрепления дипломатической защиты своих граждан, где бы они ни проживали, содержатся положения, согласно которым каждое из двух Договаривающихся государств обязуется предоставлять гражданам другого государства равное обращение со своими собственными гражданами. Тот факт, что такие положения впоследствии нашли своё отражение в конвенциях об избежании двойного налогообложения, никоим образом не повлиял на их первоначальное обоснование и сферу применения. Текст пункта 1 предусматривает, что применение этого пункта не ограничивается статьёй 1 только гражданами, которые являются резидентами Договаривающегося государства, а, напротив, распространяется на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

всех граждан каждого Договаривающегося государства независимо от того, являются ли они резидентами одного из них. Другими словами, все граждане Договаривающегося государства вправе ссылаться на преимущество этого положения в отношении другого Договаривающегося государства. Это особенно относится к гражданам Договаривающихся государств, которые не являются резидентами ни одного из них, а являются резидентами третьего государства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

7. Выражение «в одинаковых условиях» относится к налогоплательщикам (физическим лицам, юридическим лицам, товариществам и ассоциациям), которые с точки зрения применения обычных налоговых законов и правил поставлены по существу в аналогичные обстоятельства как по праву, так и фактически. Выражение «в частности в отношении резидентства» поясняет, что резидентство налогоплательщика является одним из факторов, имеющих значение при определении того, находятся ли налогоплательщики в аналогичных условиях. Выражения «в одинаковых условиях» было бы достаточно само по себе, чтобы установить, что налогоплательщик, который является резидентом одного Договаривающегося государства, и налогоплательщик, который не является резидентом этого государства, не находятся в одинаковых условиях. Фактически, хотя выражение «в частности в отношении резидентства» не фигурировало в Проекте Конвенции 1963 года и в Модельной конвенции 1977 года, страны-участницы последовательно придерживались при применении и толковании выражения «в одинаковых условиях» мнения, что резидентство налогоплательщика должно приниматься во внимание. Однако при пересмотре Модельной конвенции Комитет по налоговым вопросам счёл, что конкретная ссылка на резидентство налогоплательщиков будет полезным уточнением, поскольку она позволила бы избежать любых возможных сомнений относительно толкования, которое

следует давать выражению «в одинаковых условиях» в этом отношении. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8. Следовательно, при применении пункта 1 основной вопрос заключается в том, подвергаются ли два лица, являющиеся резидентами одного и того же государства, различному обращению исключительно по причине наличия различного гражданства. Соответственно, если Договаривающееся государство, предоставляя налоговую льготу в связи с семейными обязанностями, проводит различие между своими собственными гражданами в зависимости от того, проживают ли они на его территории или нет, это государство не может быть обязано предоставлять гражданам другого государства, которые не проживают на его территории, такое же обращение, какое оно предоставляет своим гражданам-резидентам, но оно обязуется распространять на них C (24) такое же обращение, какое доступно его гражданам, проживающим в другом государстве. Аналогично, пункт 1 не применяется, когда гражданин одного Договаривающегося государства (государство R), который также является резидентом государства R, облагается налогом менее благоприятно в другом Договаривающемся государстве (государство S), чем гражданин государства S, проживающий в третьем государстве (например, в результате применения положений, направленных на противодействие использованию налоговых убежищ), поскольку эти два лица не находятся в одинаковых условиях в отношении их резидентства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

9. Выражение «в одинаковых условиях» в некоторых случаях может относиться к налоговому положению лица. Так было бы, например, если бы страна подвергала своих граждан или некоторых из них более широкой налоговой обязанности, чем неграждан (это, например, является особенностью налоговой системы Соединённых Штатов). Пока такое обращение само по себе не является нарушением пункта 1, нельзя было бы утверждать, что лица, не являющиеся гражданами этого государства, находятся в одинаковых условиях с его гражданами для целей применения других положений внутреннего налогового законодательства этого государства, в отношении которых широкая или ограниченная налоговая обязанность налогоплательщика имела бы значение (например, предоставление личных льгот). (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

10. Аналогично, положения пункта 1 не должны толковаться как обязывающие государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии своим собственным публичным органам или службам как таковым, распространять те же привилегии на публичные органы и службы другого государства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Они также не должны толковаться как обязывающие государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии частным некоммерческим учреждениям, деятельность которых осуществляется в целях общественной пользы, специфичных для этого государства, распространять те же привилегии на аналогичные учреждения, деятельность которых не осуществляется в его пользу. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

12. Что касается первого из этих двух случаев, если государство предоставляет иммунитет от налогообложения своим собственным публичным органам и службам, это оправдано, поскольку такие органы и службы являются неотъемлемыми частями государства и ни при каких обстоятельствах их положение не может быть сравнимо с положением публичных органов и служб другого государства. Тем не менее, эта оговорка не предназначена для применения к государственным корпорациям, осуществляющим доходную деятельность. В той мере, в какой их можно рассматривать как находящиеся на том же положении, что и частные коммерческие предприятия, положения пункта 1 будут применяться к ним. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) C (24)

13. Что касается второго случая, если государство предоставляет налоговые привилегии определённым частным некоммерческим учреждениям, это явно оправдано самой природой деятельности этих учреждений и выгодой, которую это государство и его граждане извлекут из этой деятельности. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

14. Более того, пункт 1 был намеренно сформулирован в негативной форме. Предусматривая, что граждане одного Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом

Договаривающемся государстве никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

которые были бы иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане другого Договаривающегося государства в одинаковых условиях, этот пункт имеет такую же обязательную силу, как если бы он предписывал Договаривающимся государствам предоставлять одинаковое обращение своим соответствующим гражданам. Но поскольку главная цель этого положения состоит в запрещении дискриминации в одном государстве в отношении граждан другого, ничто не препятствует первому государству предоставлять лицам иностранного гражданства по особым причинам с его стороны или во исполнение особого условия конвенции об избежании двойного налогообложения, такого как, в частности, требование о том, что прибыль постоянных представительств должна облагаться налогом в соответствии со статьёй 7, определённые уступки или льготы, которые недоступны его собственным гражданам. В своей формулировке пункт 1 не запрещал бы этого. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

15. С учётом вышеизложенного замечания слова «... не должны подвергаться ... никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которые были бы иными или более обременительными ...» означают, что когда налог возлагается на граждан и иностранцев в одинаковых условиях, он должен быть в той же форме как в отношении базы обложения, так и метода исчисления, его ставка должна быть одинаковой и, наконец, связанные с налогообложением формальности (декларации, уплата, установленные сроки и т. д.) не должны быть более обременительными для иностранцев, чем для граждан. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

16. Ввиду правоотношения, возникающего между компанией и государством, по законодательству которого она учреждена, которое с определённых точек зрения тесно сходно с отношением гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридических лиц, товарищества и ассоциации в специальном положении, а приравнять их к физическим лицам в рамках пункта 1. Этот результат достигается посредством определения термина «гражданин» в подпункте g) пункта 1 статьи 3. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17. В силу этого определения в случае юридического лица, такого как С (24) компания, «гражданин Договаривающегося государства» означает юридическое лицо, «получающее свой статус в качестве такового из законов, действующих в этом Договаривающемся государстве». Компания обычно получает свой статус в качестве таковой из законов, действующих в государстве, в котором она была инкорпорирована или зарегистрирована. Однако по внутреннему законодательству многих стран инкорпорация или регистрация составляет критерий или один из критериев для определения резидентства компаний для целей статьи 4. Поскольку пункт 1 статьи 24 предотвращает различное обращение, основанное на гражданстве, но только в отношении лиц или образований, находящихся «в одинаковых

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

условиях, в частности в отношении резидентства», поэтому важно различать для целей этого пункта различное обращение, основанное исключительно на гражданстве, и различное обращение, связанное с другими обстоятельствами и, в частности, с резидентством. Как объясняется в пунктах 7 и 8 выше, пункт 1 запрещает только дискриминацию, основанную на различном гражданстве, и требует, чтобы все другие соответствующие факторы, включая резидентство образования, были одинаковыми. Различное обращение с резидентами и нерезидентами является важнейшей особенностью внутренних налоговых систем и налоговых конвенций; когда статья 24 толкуется в контексте других статей Конвенции, большинство из которых предусматривают различное обращение с резидентами и нерезидентами, ясно, что две компании, которые не являются резидентами одного и того же государства для целей Конвенции (по правилам статьи 4), обычно не находятся в одинаковых условиях для целей пункта 1. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

18. Хотя резиденты и нерезиденты обычно не находятся в одинаковых условиях для целей пункта 1, ясно, однако, что это не так, когда резидентство не имеет абсолютно никакого значения в отношении рассматриваемого различного обращения. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

19. Следующие примеры иллюстрируют эти принципы. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

20. Пример 1: По внутреннему законодательству о подоходном налоге государства А компании, инкорпорированные в этом государстве или имеющие место эффективного управления в этом государстве, являются его резидентами. По внутреннему законодательству о подоходном налоге государства В только компании, имеющие место эффективного управления в этом государстве, являются его резидентами. Налоговая конвенция между государством А и государством В идентична настоящей Модельной налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство государства А предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в этой стране, другой компанией, инкорпорированной в этой стране, освобождаются от налога. Поскольку компания, инкорпорированная в государстве В, которая имела бы место эффективного управления в государстве А, была бы резидентом государства А для целей Конвенции между государством А и государством В, С (24) тот факт, что дивиденды, выплачиваемые такой компании компанией, инкорпорированной в государстве А, не подлежали бы этому освобождению, даже хотя компания-получатель находится в одинаковых условиях с компанией, инкорпорированной в государстве А, в отношении её резидентства, представлял бы собой нарушение пункта 1 при отсутствии других соответствующих различных обстоятельств. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21. Пример 2: В соответствии с внутренним законодательством о подоходном налоге Государства А компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются его резидентами, а компании, инкорпорированные за границей, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между Государством А и Государством Б идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств в соответствии с пунктом 1 этой статьи, такое юридическое лицо считается резидентом того Государства, в котором оно было инкорпорировано. Внутреннее налоговое законодательство Государства А предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в этой стране, другой компанией, инкорпорированной в этой стране, освобождаются от налога. Пункт 1 не распространяет этот режим на дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в Государстве Б. Даже если компания, инкорпорированная в Государстве А, и компания, инкорпорированная в Государстве Б, которые получают такие дивиденды, подвергаются различному обращению, эти компании не находятся в одинаковых условиях в отношении их резидентства, и резидентство является соответствующим фактором в данном случае (как можно заключить, например, из пункта 5 статьи 10, который предотвращал бы последующее налогообложение дивидендов, выплачиваемых компанией-нерезидентом, но не дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом). (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

22. Пример 3: В соответствии с внутренним законодательством о подоходном налоге Государства А компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются его резидентами. В соответствии с внутренним налоговым законодательством Государства Б компании, имеющие место эффективного управления в этом Государстве, являются его резидентами. Налоговая конвенция между Государством А и Государством Б идентична настоящей Модельной налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство Государства А предусматривает, что компания-нерезидент, являющаяся резидентом Государства, с которым у Государства А нет налогового договора, допускающего обмен налоговой информацией, облагается ежегодным налогом, равным 3 процентам стоимости её недвижимого имущества, вместо налога на чистый доход, полученный от этого имущества. Компания, инкорпорированная в Государстве Б, но являющаяся резидентом Государства, с которым у Государства А нет налогового договора, допускающего обмен налоговой информацией, не может утверждать, что пункт 1 препятствует применению 3-процентного налога, взимаемого Государством А, на том основании, что к ней применяется иное обращение, чем к компании, инкорпорированной в Государстве А. В этом случае такая компания не находилась бы в одинаковых условиях, в отношении её резидентства, с компанией, инкорпорированной в Государстве А, и резидентство компании имело бы значение (например, для целей доступа к информации, необходимой для проверки чистого дохода от недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком-нерезидентом). С (24) (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

23. Пример 4: В соответствии с внутренним законодательством о подоходном налоге Государства А компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются резидентами Государства А, а компании, инкорпорированные за границей, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между Государством А и Государством Б идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств в соответствии с пунктом 1 этой статьи, такое юридическое лицо считается резидентом того Государства, в котором оно было инкорпорировано. В соответствии с законодательством Государства А о налоге на фонд заработной платы все компании, нанимающие работников-резидентов, облагаются налогом на фонд заработной платы, который не проводит никакого различия на основе резидентства работодателя, но предусматривает, что только компании, инкорпорированные в Государстве А, пользуются пониженной ставкой налога на фонд заработной платы. В этом случае тот факт, что компания, инкорпорированная в Государстве Б, не будет иметь того же резидентства, что и компания, инкорпорированная в Государстве А, для целей конвенции между А и Б, не имеет никакого значения в отношении различного налогового режима по налогу на фонд заработной платы, и такое различное обращение поэтому являлось бы нарушением пункта 1 при отсутствии других соответствующих различных обстоятельств. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

24. Пример 5: В соответствии с внутренним законодательством о подоходном налоге Государства А компании, инкорпорированные в этом Государстве или имеющие место эффективного управления в этом Государстве, являются резидентами Государства, а компании, которые не удовлетворяют одному из этих двух условий, являются нерезидентами. В соответствии с внутренним законодательством о подоходном налоге Государства Б компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются резидентами этого Государства. Налоговая конвенция между Государством А и Государством Б идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств в соответствии с пунктом 1 этой статьи, такое юридическое лицо считается резидентом только того Государства, в котором оно было инкорпорировано. Внутреннее налоговое законодательство Государства А дополнительно предусматривает, что компании, которые были инкорпорированы и имеют место эффективного управления в этом Государстве, вправе консолидировать свои доходы для налоговых целей, если они входят в группу компаний, имеющих общих акционеров. Компания X, которая была инкорпорирована в Государстве Б, принадлежит к той же группе, что и две компании, инкорпорированные в Государстве А, и все эти компании эффективно управляются в Государстве А. Поскольку она не была инкорпорирована в Государстве А, компании X не разрешается консолидировать свой доход с доходом двух других компаний. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

25. В этом случае, даже если компания X является резидентом Государства А в соответствии с внутренним законодательством этого Государства, она не является резидентом Государства А для целей Конвенции в силу пункта 3 статьи 4. Поэтому она не будет находиться в одинаковых условиях с другими компаниями группы в отношении резидентства, и пункт 1 не позволит ей получить преимущества консолидации, даже если различное обращение является следствием того, что компания X не была инкорпорирована в Государстве А. Резидентство компании X явно имеет значение в отношении преимуществ консолидации, поскольку определённые положения Конвенции, такие как статьи 7 и 10, препятствовали бы Государству А облагать налогом определённые виды дохода, получаемого компанией X. С (24) (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

26. 28 сентября 1954 года ряд Государств заключил в Нью-Йорке Конвенцию о статусе апатридов, согласно статье 29 которой апатридам должен предоставляться национальный режим. Среди подписавших Конвенцию — несколько стран — членов ОЭСР. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

27. Следует, однако, признать, что положения пункта 2 позволят в двусторонней конвенции распространить национальный режим на апатридов, которые, поскольку они находятся в одной из ситуаций, перечисленных в пункте 2 статьи 1 вышеупомянутой Конвенции от 28 сентября 1954

года, не охватываются этой Конвенцией. Это главным образом относится, с одной стороны, к лицам, которые на момент подписания этой Конвенции получают защиту или помощь от органов или учреждений Организации Объединённых Наций, иных чем Управление Верховного комиссара ООН по делам беженцев, и, с другой стороны, к лицам, которые являются резидентами страны и которые пользуются там правами и несут обязанности, связанные с обладанием гражданством этой страны. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

28. Цель пункта 2 состоит в том, чтобы ограничить сферу применения положения о равенстве обращения с гражданами Договаривающегося государства исключительно апатридами, которые являются резидентами этого или другого Договаривающегося государства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

29. Тем самым исключая апатридов, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, такое положение предотвращает предоставление им в одном Государстве привилегий по сравнению с гражданами другого Государства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

30. Однако если бы Государства сочли желательным в своих двусторонних отношениях распространить применение пункта 2 на всех апатридов, независимо от того, являются ли они резидентами Договаривающегося государства или нет, с тем чтобы во всех случаях они пользовались наиболее благоприятным режимом, предоставляемым гражданам соответствующего Государства, для этого им достаточно было бы принять следующий текст, который не содержит условия о резидентстве в Договаривающемся государстве: С (24) Несмотря на положения статьи 1, апатриды не должны подвергаться в Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого Государства в одинаковых условиях, в частности в отношении резидентства. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

31. Некоторые Государства могут считать, что положения пункта 2 являются слишком либеральными, поскольку они дают апатридам, которые являются резидентами одного Государства, право требовать равенства обращения не только в другом Государстве, но также и в своём государстве резидентства и тем самым пользоваться, в частности в последнем, положениями конвенций об избежании двойного налогообложения, заключённых им с третьими Государствами. Государства, желающие избежать этого последнего последствия, свободны изменить пункт 2 следующим образом: Апатриды, которые являются резидентами Договаривающегося государства, не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого другого Государства в одинаковых условиях, в частности в отношении резидентства. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

32. Наконец, следует понимать, что определение термина «апатрид», подлежащее использованию для целей такого положения, может быть только тем, которое установлено в пункте 1 статьи 1 Конвенции от 28 сентября 1954 года, который определяет апатрида как «лицо, которое не рассматривается в качестве гражданина ни одним Государством в силу его закона». (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

33. Строго говоря, вид дискриминации, который призван устранить настоящий пункт, представляет собой дискриминацию, основанную не на гражданстве, а на фактическом местонахождении предприятия. Поэтому он затрагивает без различия и независимо от их гражданства всех резидентов Договаривающегося государства, имеющих постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

34. Представляется необходимым прежде всего разъяснить, что формулировка первого предложения пункта 3 должна толковаться в том смысле, что не составляет дискриминации облагать лиц-нерезидентов, по практическим соображениям, иным образом, чем лиц-резидентов, пока это не приводит к более обременительному налогообложению для первых, чем для

последних. В негативной форме, в которой сформулировано соответствующее положение, имеет значение только результат, при этом допустимо приспосабливать способ налогообложения к конкретным обстоятельствам, в которых налог взимается. Например, пункт 3 не препятствует применению специальных механизмов, которые применяются только для целей определения прибыли, относящейся к постоянному представительству. Пункт должен читаться в контексте Конвенции и, в частности, пункта 2 статьи 7, который предусматривает, что прибыль, относящаяся к постоянному представительству, представляет собой прибыль, которую ожидалось бы получить отдельным и независимым предприятием, осуществляющим ту же или аналогичную деятельность при тех же или аналогичных условиях. Очевидно, что правила или административная практика, которые стремятся определить прибыль, относящуюся к постоянному представительству, на основе, требуемой пунктом 2 статьи 7, не могут считаться нарушающими пункт 3, который основан на том же принципе, поскольку он требует, чтобы налогообложение постоянного представительства было не менее благоприятным, чем налогообложение отечественного предприятия, осуществляющего аналогичную деятельность. C (24) (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

35. Согласно условиям первого предложения пункта 3, налогообложение постоянного представительства не должно взиматься в соответствующем Государстве менее благоприятно, чем налогообложение, взимаемое с предприятий этого Государства, осуществляющих ту же деятельность. Цель этого положения состоит в устранении всякой дискриминации в обращении с постоянными представительствами по сравнению с резидентными предприятиями, принадлежащими к тому же сектору деятельности, в отношении налогов, основанных на предпринимательской деятельности, и особенно налогов на прибыль от предпринимательской деятельности. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

36. Однако второе предложение пункта 3 уточняет условия, при которых принцип равного обращения, изложенный в первом предложении, должен применяться к физическим лицам, которые являются резидентами Договаривающегося государства и имеют постоянное представительство в другом Государстве. Оно предназначено главным образом для обеспечения того, чтобы такие лица не получали больших преимуществ, чем резиденты, благодаря праву на личные вычеты и льготы в связи с семейными обязанностями как в Государстве, резидентами которого они являются, в силу применения его внутреннего законодательства, так и в другом Государстве в силу принципа равного обращения. Следовательно, оно оставляет на усмотрение Государства, в котором расположено постоянное представительство, предоставлять или не предоставлять личные вычеты и льготы соответствующим лицам в пропорции, которую сумма прибыли постоянного представительства составляет по отношению к мировому доходу, облагаемому налогом в другом Государстве. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

37. Также ясно, что для целей пункта 3 налоговый режим в одном Договаривающемся государстве постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства следует сравнивать с режимом предприятия первого упомянутого Государства, которое имеет правовую структуру, аналогичную структуре предприятия, которому принадлежит постоянное представительство. Таким образом, например, пункт 3 не требует от Государства применять к прибыли постоянного представительства предприятия, осуществляемого физическим лицом-нерезидентом, ту же ставку налога, которая применяется к предприятию этого Государства, осуществляемому компанией-резидентом. C (24) (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

38. Аналогично, регулируемая и нерегулируемая деятельность, как правило, не составляла бы «ту же деятельность» для целей пункта 3. Так, например, пункт 3 не требовал бы, чтобы налогообложение постоянного представительства, деятельность которого включает заимствование и предоставление денег в долг, но которое не зарегистрировано в качестве банка, взималось не менее благоприятно, чем налогообложение отечественных банков, поскольку постоянное представительство не осуществляет ту же деятельность. Другим примером была бы деятельность, осуществляемая Государством или его государственными органами, которая, поскольку она контролируется Государством, не могла бы считаться для целей пункта 3 аналогичной деятельности, которую предприятие другого Государства осуществляет через постоянное представительство. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

39. Что касается первого предложения, опыт показал, что было трудно ясно и полно определить содержание принципа равного обращения, и это привело к широким расхождениям во мнениях

относительно многих последствий этого принципа. Основная причина трудности, по-видимому, заключается в самой природе постоянного представительства, которое не является отдельным юридическим лицом, а представляет собой лишь часть предприятия, имеющего свой головной офис в другом Государстве. Положение постоянного представительства отличается от положения отечественного предприятия, которое составляет единую структуру, всю деятельность которой, с её налоговыми последствиями, можно полностью поставить под контроль Государства, где находится её головной офис. Последствия положения о равном обращении будут рассмотрены ниже в отношении нескольких аспектов взимания налога. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

A. Исчисление налога

40. В отношении базы для исчисления налога принцип равного С (24) режима обычно имеет следующие последствия:

a) Постоянным представительствам должно быть предоставлено то же право, что и предприятиям-резидентам, на вычет коммерческих расходов, которые, как правило, разрешены налоговым законодательством к вычету из налогооблагаемой прибыли. Такие вычеты должны разрешаться без каких-либо ограничений, кроме тех, которые также налагаются на предприятия-резиденты (см. также пункты 33 и 34 Комментария к Статье 7).

b) Постоянным представительствам должны быть предоставлены те же льготы в отношении амортизации и резервов. Они должны иметь право без ограничений пользоваться не только амортизационными льготами, которые обычно доступны предприятиям (линейная амортизация, амортизация уменьшаемого остатка), но также и специальными системами, существующими в ряде стран («оптовое» списание, ускоренная амортизация и т.д.). В отношении резервов следует отметить, что они иногда разрешены для целей, отличных от компенсации – в соответствии с принципами коммерческого учета – амортизации активов, расходов или убытков, которые еще не произошли, но обстоятельства делают их вероятными в ближайшем будущем. Таким образом, в некоторых странах предприятия имеют право отчислять из налогооблагаемой прибыли резервы или «фонды» для инвестиций. Если таким правом пользуются все предприятия или все предприятия в данном секторе деятельности, оно должно обычно также предоставляться, на тех же условиях, предприятиям-нерезидентам в отношении их постоянных представительств, расположенных в соответствующем Государстве, если только деятельность, к которой относятся такие положения или резервы, облагается налогом в этом Государстве.

c) Постоянные представительства должны также иметь опцию, доступную в большинстве стран предприятиям-резидентам, по переносу убытка, выявленного по окончании отчетного периода, на будущие или прошлые периоды в течение определенного срока (например, 5 лет). Едва ли необходимо уточнять, что в случае постоянных представительств именно убыток от их собственной предпринимательской деятельности будет квалифицироваться для такого переноса.

d) Постоянные представительства должны далее иметь те же правила, применимые к предприятиям-резидентам, в отношении налогообложения прироста капитала, реализованного при отчуждении активов, будь то в ходе или при прекращении предпринимательской деятельности. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

41. Как четко указано в подпункте c) выше, принцип равного режима пункта 3 применяется только к налогообложению собственной деятельности постоянного представительства. Этот принцип, следовательно, ограничен сравнением между правилами, регулирующими налогообложение собственной деятельности постоянного представительства, и правилами, применимыми к аналогичной предпринимательской деятельности, осуществляемой независимым предприятием-резидентом. Он не распространяется на правила, учитывающие взаимоотношения между одним предприятием и другими предприятиями (например, правила, разрешающие консолидацию, перенос убытков или безналоговую передачу имущества между компаниями под общим контролем), поскольку последние правила не сфокусированы на налогообложении собственной предпринимательской деятельности предприятия, аналогичной деятельности постоянного представительства, а, напротив, на налогообложении предприятия-резидента как части группы ассоциированных предприятий. Такие правила часто действуют для обеспечения или облегчения

соблюдения налогового законодательства и администрирования внутри отечественной группы. Из этого следует, что принцип равного режима не применяется. По тем же причинам правила, относящиеся к распределению прибыли предприятия-резидента, не могут быть распространены на постоянное представительство в соответствии с пунктом 3, поскольку они не относятся к предпринимательской деятельности постоянного представительства (см. пункт 59 ниже). C (24) (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

42. Кроме того, очевидно, что применение правил трансфертного ценообразования, основанных на принципе «вытянутой руки», в случае передачи от постоянного представительства его головному офису (или наоборот) не может считаться нарушением пункта 3, даже если такие правила не применяются к передачам внутри предприятия Договаривающегося государства, где расположено постоянное представительство. Действительно, применение принципа «вытянутой руки» для определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, предписано пунктом 2 Статьи 7, и этот пункт является частью контекста, в котором должен толковаться пункт 3 Статьи 24; кроме того, поскольку Статья 9 разрешает применение принципа «вытянутой руки» к передаче между отечественным предприятием и иностранным ассоциированным предприятием, нельзя считать, что его применение в случае постоянного представительства приводит к менее благоприятному налогообложению, чем то, которое взимается с предприятия Договаривающегося государства, где расположено постоянное представительство. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

43. Хотя упомянутые выше общие правила редко вызывают какие-либо трудности в отношении принципа недискриминации, они не представляют собой исчерпывающего перечня возможных последствий этого принципа в отношении определения налоговой базы. Применение этого принципа может быть менее очевидным в случае мер налогового стимулирования, которые большинство стран, сталкиваясь с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или стимулирование новых видов деятельности, необходимых для расширения экономики, ввели для облегчения решения этих проблем посредством налоговых льгот, снижений или других налоговых преимуществ, предоставляемых предприятиям для инвестиций, соответствующих официальным целям. C (24) (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44. Поскольку такие меры способствуют достижению целей, непосредственно связанных с собственно экономической деятельностью соответствующего Государства, справедливо, что их выгоды должны распространяться на постоянные представительства предприятий другого Государства, которое имеет конвенцию об избежании двойного налогообложения с первым, включающую положения Статьи 24, как только им будет предоставлено право заниматься предпринимательской деятельностью в этом Государстве, либо в соответствии с его законодательством, либо

C (24) в соответствии с международным соглашением (торговые договоры, конвенции об учреждении и т.д.), заключенным между двумя Государствами. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

45. Следует, однако, отметить, что хотя предприятия-нерезиденты имеют право требовать этих налоговых преимуществ в соответствующем Государстве, они должны выполнять те же условия и требования, что и предприятия-резиденты. Поэтому им может быть отказано в таких преимуществах, если их постоянные представительства не могут или отказываются выполнять специальные условия и требования, связанные с их предоставлением. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

46. Кроме того, само собой разумеется, что предприятия-нерезиденты не имеют права на налоговые преимущества, связанные с деятельностью, осуществление которой строго зарезервировано, по соображениям национальных интересов, обороны, защиты национальной экономики и т.д., за отечественными предприятиями, поскольку предприятиям-нерезидентам не разрешено заниматься такой деятельностью. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

47. Наконец, положения пункта 3 не должны толковаться как обязывающие Государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии некоммерческим организациям, деятельность которых осуществляется в общественных интересах, специфичных для этого Государства,

распространять те же привилегии на постоянные представительства аналогичных организаций другого Государства, деятельность которых не осуществляется исключительно в общественных интересах первого упомянутого Государства. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

B. Особый режим налогообложения дивидендов, полученных в отношении долевых участий, принадлежащих постоянным представительствам

48. Во многих странах существуют специальные правила для налогообложения дивидендов, распределяемых между компаниями (режим материнская компания-дочерняя компания, Schachtelprivileg, правило non bis in idem). Возникает вопрос, должен ли такой режим, в силу положений пункта 3, также предоставляться постоянным представительствам в отношении дивидендов по долевым участиям, составляющим часть их активов. C (24) (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

49. По этому вопросу мнения расходятся. Некоторые Государства считают, что такой особый режим должен предоставляться постоянным представительствам. Они придерживаются мнения, что такой режим был введен для избежания двойного налогообложения прибыли, полученной дочерней компанией и распределенной материнской компании. В принципе, налог на прибыль должен взиматься один раз, с дочерней компании, осуществляющей деятельность по получению прибыли. Материнская компания должна быть освобождена

от налога на такую прибыль при получении ее от дочерней компании или должна, в соответствии с методом косвенного зачета, получить освобождение от налогообложения, понесенного дочерней компанией. В случаях, когда акции удерживаются в качестве прямых инвестиций постоянным представительством, тот же принцип подразумевает, что такому постоянному представительству, получающему дивиденды от дочерней компании, также должен быть предоставлен особый режим, учитывая тот факт, что налог на прибыль уже был уплачен дочерней компанией. С другой стороны, в рамках такого подхода трудно представить, что Государство, где находится головной офис материнской компании, должно предоставлять освобождение от двойного налогообложения, вызванного повторным взиманием налога в Государстве постоянного представительства. Государство материнской компании, в котором не осуществлялась деятельность, приведшая к двойному налогообложению прибыли, обычно освободит соответствующую прибыль от налога или взимет налог на прибыль, которого недостаточно для двойного зачета (т.е. как для налога на прибыль дочерней компании, так и для такого налога на постоянное представительство). Все это предполагает, что акции, удерживаемые постоянным представительством, эффективно связаны с его деятельностью. Кроме того, очевидным дополнительным условием является то, что прибыль, из которой распределяются дивиденды, должна была облагаться налогом на прибыль. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

50. Другие Государства, напротив, считают, что приравнивание постоянных представительств к своим собственным предприятиям не влечет за собой никаких обязательств предоставлять первым такой особый режим. Они обосновывают свою позицию различными аргументами. Целью такого особого режима является избежание экономического двойного налогообложения дивидендов, и Государство резидентства компании-получателя, а не Государство постоянного представительства, должно нести его стоимость, поскольку оно более заинтересовано в достижении этой цели. Другая выдвигаемая причина связана с распределением налоговых поступлений между Государствами. Потери налоговых поступлений, понесенные Государством при применении такого особого режима, частично компенсируются налогообложением дивидендов, когда они перераспределяются материнской компанией, которая пользовалась таким режимом (налог у источника на дивиденды, налог на акционеров). Государство, которое предоставляло бы такой режим постоянным представительствам, не имело бы выгоды от такой компенсации. Еще один аргумент заключается в том, что если такой режим обусловлен перераспределением дивидендов, то его распространение на постоянные представительства было бы необоснованным, поскольку в таком случае постоянное представительство, являющееся лишь частью компании другого Государства и не распределяющее дивиденды, получило бы более благоприятный режим, чем компания-резидент. Наконец, Государства, которые считают, что пункт 3 не влечет за собой никаких обязательств по распространению такого режима на постоянные представительства, утверждают, что существует риск того, что компании одного Государства могут передать свои долевые участия в компаниях другого Государства своим

постоянным представительствам в этом другом Государстве с единственной целью получения такого режима. C (24) (Перенумерован 23 июля 1992 г.; см. HISTORY)

51. Тем не менее, существуют весьма веские причины для того, чтобы долевое участие принадлежало и управлялось постоянным представительством, а не головным офисом предприятия, а именно:

— причины необходимости, возникающие главным образом из юридического или регуляторного обязательства банков, финансовых учреждений и страховых компаний держать в странах, где они осуществляют деятельность, определенный объем активов, в частности акции, в качестве обеспечения выполнения своих обязательств;

— или причины целесообразности, когда долевые участия находятся в компаниях, которые имеют деловые отношения с постоянным представительством или чьи головные офисы расположены в той же стране, что и постоянное представительство;

— или простые причины практического удобства, в соответствии с нынешней тенденцией к децентрализации управленческих функций в крупных предприятиях. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

52. Учитывая эти расходящиеся мнения, а также существование только что описанных ситуаций, Государствам при заключении двусторонних конвенций было бы целесообразно четко изложить интерпретацию, которую они дают первому предложению пункта 3. Они могут, при желании, разъяснить свою позицию или изменить ее по сравнению с предыдущей практикой в протоколе или любом другом документе, приложенном к конвенции. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

53. В таком документе также могло бы быть предусмотрено решение для устранения упомянутого выше возражения о том, что распространение режима налогообложения долевых участий в Государстве (A) на постоянные представительства компаний, являющихся резидентами другого Государства (B), приводит к тому, что такие компании необоснованно пользуются привилегированным режимом по сравнению с другими компаниями, являющимися резидентами того же Государства и чьи головные офисы владеют долевыми участиями в капитале компаний, являющихся резидентами Государства A, поскольку дивиденды по их долевым участиям могут быть репатриированы первыми компаниями без уплаты налога у источника, тогда как такой налог взимается с дивидендов, распределяемых последним компаниям, по ставке 5 или 15 процентов, в зависимости от случая. Налоговая нейтральность и равенство налогового бремени между постоянными представительствами и дочерними компаниями, как это отстаивается заинтересованными Государствами, могли бы быть обеспечены путем адаптации в двусторонней конвенции между Государствами A и B положений пунктов 2 и 4 Статьи 10 таким образом, чтобы налог у источника мог взиматься в Государстве A с дивидендов, выплачиваемых компаниями, являющимися резидентами этого Государства, постоянным представительствам компаний, являющихся резидентами Государства B, таким же образом, как если бы они были получены непосредственно, т.е. головными офисами последних компаний, а именно, по ставке: C (24)

— 5 процентов в случае долевого участия не менее 25 процентов;

— 15 процентов во всех других случаях. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

54. Если бы было невозможно, из-за отсутствия соответствующих положений во внутреннем законодательстве соответствующего Государства, взимать там налог у источника с дивидендов, выплачиваемых постоянным представительствам, режим налогообложения дивидендов между компаниями мог бы быть распространен на постоянные представительства, при условии, что его применение будет ограничено таким образом, чтобы налог, взимаемый Государством источника дивидендов, был одинаковым независимо от того, получены ли дивиденды постоянным представительством компании, являющейся резидентом другого Государства, или получены непосредственно такой компанией. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

C. Структура и ставка налога

55. В странах, где предприятия, в основном компании, облагаются налогом на свою прибыль, специфическим для них, положения пункта 3 вызывают, в отношении ставки, применимой в случае постоянных представительств, некоторые специфические вопросы, связанные с тем, что постоянное представительство является лишь частью юридического лица, которое не находится

под юрисдикцией Государства, где расположено постоянное представительство. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

56. Когда налогообложение прибыли, полученной компаниями, являющимися резидентами данного Государства, рассчитывается в соответствии с прогрессивной шкалой ставок, такая шкала должна, в принципе, применяться к постоянным представительствам, расположенным в этом Государстве. Если при применении прогрессивной шкалы Государство постоянного представительства учитывает прибыль всей компании, к которой относится такое постоянное представительство, такое правило, по-видимому, не противоречит правилу равного режима, поскольку компании-резиденты фактически рассматриваются таким же образом (см. пункты 55, 56 и 79 Комментария к Статьям 23 A и 23 B). Государства, которые облагают налогом свои собственные компании таким образом, могли бы, следовательно, определить в своих двусторонних конвенциях режим, применимый к постоянным представительствам. C (24) (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

57. Если система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, включает правило о том, что к постоянным представительствам применяется минимальная ставка, нельзя априори утверждать, что такое правило несовместимо с принципом равного режима. Прибыль всего предприятия, к которому относится постоянное представительство, должна учитываться при определении ставки, применимой в соответствии с прогрессивной шкалой. Положения первого предложения пункта 3 не соблюдаются только в том случае, если минимальная ставка выше. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

58. Однако, даже если при применении прогрессивной шкалы ставок или минимальной ставки принимается во внимание прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, это не должно противоречить принципу отдельного и независимого предприятия, согласно которому прибыль постоянного представительства должна определяться в соответствии с пунктом 2 статьи 7. Следовательно, минимальная сумма налога, взимаемого в Государстве, где находится постоянное представительство, представляет собой сумму, которая подлежала бы уплате, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, без учета прибыли всего предприятия, которому оно принадлежит. Поэтому Государство, где находится постоянное представительство, обоснованно применяет прогрессивную шкалу, применимую к предприятиям-резидентам, исключительно к прибыли постоянного представительства, не учитывая прибыль всего предприятия, когда последняя меньше прибыли постоянного представительства. Это Государство также может облагать налогом прибыль постоянного представительства по минимальной ставке при условии, что та же ставка применяется и к предприятиям-резидентам, даже если учет прибыли всего предприятия, которому оно принадлежит, привел бы к меньшей сумме налога или полному отсутствию налога. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

59. Поскольку постоянное представительство по своей природе не распределяет дивиденды, налоговый режим распределений, осуществляемых предприятием, которому принадлежит постоянное представительство, находится вне сферы действия пункта 3. Пункт 3 ограничивается налогообложением прибыли от деятельности самого постоянного представительства и не распространяется на C (24) налогообложение предприятия в целом. Это подтверждается вторым предложением данного пункта, которое подтверждает, что налоговые аспекты, связанные с налогоплательщиком, владеющим постоянным представительством, такие как личные льготы и вычеты, находятся вне сферы действия данного пункта. Таким образом, вопросы, связанные с различными системами интеграции корпоративных налогов и налогов акционеров (например, предварительный корпоративный налог, précompte mobilier,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

расчет франкированной прибыли и связанные с этим налоговые кредиты по дивидендам), находятся вне сферы действия данного пункта. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

60. В некоторых Государствах прибыль постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства облагается налогом по более высокой ставке, чем прибыль предприятий этого Государства. Этот дополнительный налог, иногда называемый «налогом на филиал», может объясняться тем фактом, что если бы дочернее предприятие иностранного

предприятия получило ту же прибыль, что и постоянное представительство, и впоследствии распределило эту прибыль в качестве дивиденда, то в соответствии с пунктом 2 статьи 10 был бы взиматься дополнительный налог с этих дивидендов. В случаях, когда такой налог просто выражен как дополнительный налог, подлежащий уплате с прибыли постоянного представительства, он должен рассматриваться как налог, взимаемый с прибыли от деятельности самого постоянного представительства, а не как налог на предприятие в его качестве владельца постоянного представительства. Таким образом, такой налог противоречил бы пункту 3. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

61. Однако эту ситуацию необходимо отличать от ситуации, когда налог взимался бы с сумм, вычитаемых, например, в качестве процентов, при расчете прибыли постоянного представительства (например, «налог на проценты на уровне филиала»); в этом случае налог взимался бы не с самого постоянного представительства, а с предприятия, которому, как считается, уплачиваются проценты, и, следовательно, находился бы вне сферы действия пункта 3 (однако, в зависимости от обстоятельств, другие положения, такие как положения статей 7 и 11, могут быть применимы при определении того, разрешен ли такой налог Конвенцией; см. последнее предложение пункта 4). (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

D. Налог у источника с дивидендов, процентов и роялти, получаемых постоянным представительством

62. Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты или роялти, такой доход, в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта 3 C (24) статьи 12, соответственно, подпадает под действие положений статьи 7 и, следовательно, — с учетом замечаний, сделанных в пункте 53 выше в отношении дивидендов, полученных от участия в постоянном представительстве — должен быть включен в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств (см. пункт 74 Комментария к статье 7). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

63. Согласно соответствующим Комментариям к вышеупомянутым положениям статей 10, 11 и 12 (см. соответственно пункты 31, 24 и 20), эти положения освобождают Государство источника дивидендов, процентов или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

роялти, получаемых постоянным представительством, от применения каких-либо ограничений, предусмотренных в этих Статьях, что означает — и это общепринятая интерпретация — что они полностью сохраняют право Государства источника, где находится постоянное представительство, применять свой налог у источника по полной ставке. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

64. Хотя такой подход не создает проблем в отношении положений пункта 3 статьи 24 в случае стран, где налог у источника взимается со всех таких доходов, независимо от того, выплачиваются ли они резидентам (постоянным представительствам, как и предприятиям-резидентам, разрешается зачитывать такой налог у источника в счет налога на прибыль, подлежащего уплате в силу статьи 7) или нерезидентам (с учетом ограничений, предусмотренных в статьях 10, 11 и 12), положение дел иное, когда налог у источника применяется исключительно к доходам, выплачиваемым нерезидентам. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

65. В последнем случае, фактически, представляется трудным согласовать взимание налога у источника с принципом, изложенным в пункте 3, согласно которому для целей налогообложения дохода, полученного от их деятельности или обычно связанного с ней — как признано в отношении дивидендов, процентов и роялти, указанных в пункте 4 статей 10 и 11 и в пункте 3 статьи 12 — постоянные представительства должны рассматриваться как предприятия-резиденты и, следовательно, в отношении такого дохода подлежать налогообложению исключительно по прибыли. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

66. В любом случае, Договаривающиеся государства, сталкивающиеся с этой трудностью, должны урегулировать ее в двусторонних переговорах с учетом своих специфических обстоятельств. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

E. Зачет иностранного налога

67. В аналогичном контексте, когда иностранный доход включается в прибыль, относящуюся к постоянному представительству, справедливо в силу того же C (24) принципа предоставлять постоянному представительству зачет иностранного налога, уплаченного с такого дохода, если такой зачет предоставляется предприятиям-резидентам в соответствии с внутренним законодательством. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

68. Если в одном Договаривающемся государстве (A), в котором находится постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (B), зачет налога, взимаемого в третьем Государстве (C), может быть предоставлен только в силу конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

представительства выгоды от положений о зачете, включенных в налоговые конвенции, заключенные с третьими Государствами. Хотя само постоянное представительство не является лицом и, следовательно, не имеет права на льготы по этим налоговым конвенциям, этот вопрос имеет отношение к налогообложению постоянного представительства. Этот вопрос рассматривается ниже в особом случае дивидендов и процентов. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

F. Распространение на постоянные представительства льготы положений о зачете конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных с третьими Государствами

69. Когда постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве предприятия-резидента другого Договаривающегося государства получает дивиденды или проценты из третьего Государства, то возникает вопрос о том, должно ли и в какой степени Договаривающееся государство, в котором находится постоянное представительство, зачитывать налог, который не может быть возмещен от третьего Государства. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

70. Существует согласие, что в этих ситуациях возникает двойное налогообложение и что должен быть найден какой-либо метод устранения. Большинство стран-членов могут предоставлять зачет в этих случаях на основании своего внутреннего законодательства или в соответствии с пунктом 3. Государства, которые не могут предоставить зачет таким образом или которые желают прояснить ситуацию, могут дополнить положение в своей конвенции с Договаривающимся государством, резидентом которого является предприятие, формулировкой, позволяющей Государству, в котором находится постоянное представительство, зачитывать налоговое обязательство в Государстве, в котором возникает доход, в размере, не превышающем сумму, которую предприятия-резиденты в Договаривающемся государстве, в котором находится постоянное представительство, могут требовать на основании конвенции этого Договаривающегося государства с третьим Государством. Если налог, который не может быть возмещен в соответствии с конвенцией между третьим Государством и Государством резидентства предприятия, имеющего постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, ниже, чем налог по конвенции между третьим Государством и Договаривающимся государством, в котором находится постоянное представительство, то зачитывается только меньший налог, взимаемый в C (24) третьем Государстве. Этот результат будет достигнут путем добавления следующих слов после первого предложения пункта 3: Когда постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве предприятия другого Договаривающегося государства получает дивиденды или проценты из третьего Государства, и участие или долговое требование, в отношении которых выплачиваются дивиденды или проценты, фактически связаны с этим постоянным представительством, первое упомянутое Государство предоставляет налоговый зачет в отношении налога, уплаченного в третьем Государстве с дивидендов или процентов, в зависимости от случая, путем применения ставки налога, предусмотренной в конвенции в отношении налогов на доходы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

и капитал между Государством, резидентом которого является предприятие, и третьим Государством. Однако сумма зачета не должна превышать сумму, которую предприятие,

являющееся резидентом первого упомянутого Государства, может требовать в соответствии с конвенцией этого Государства о доходах и капитале с третьим Государством. Если конвенция также предусматривает другие категории дохода, которые могут облагаться налогом в Государстве, в котором они возникают, и по которым должен быть предоставлен зачет (например, роялти в некоторых конвенциях), вышеуказанное положение должно быть изменено, чтобы также охватывать их. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

71. Когда постоянное представительство, расположенное в одном Договаривающемся государстве, предприятия-резидента другого Договаривающегося государства (Государства резидентства) получает дивиденды, проценты или роялти из третьего Государства (Государства источника) и, согласно процедуре, согласованной между Государством резидентства и Государством источника, Государство источника запрашивает свидетельство о резидентстве для применения налога у источника по ставке, предусмотренной в конвенции между Государством источника и Государством резидентства, это свидетельство должно быть выдано последним Государством. Хотя эта процедура может быть полезна, когда Государство резидентства применяет метод кредита (зачета), она, по-видимому, не имеет смысла, когда это Государство использует метод освобождения, поскольку доход из третьего Государства не подлежит налогообложению в Государстве резидентства предприятия. С другой стороны, Государство, в котором находится постоянное представительство, могло бы извлечь выгоду из участия в процедуре сертификации, поскольку эта процедура предоставила бы полезную информацию для целей аудита. Еще один вопрос, который возникает в трехсторонних случаях, — это злоупотребления. Например, если Договаривающееся государство применяет метод освобождения статьи 23 А к прибыли, относящейся к постоянному представительству, расположенному в третьем Государстве, которое не облагает пассивный доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, но относящийся к такому постоянному представительству, существует риск того, что такой доход может не облагаться налогом ни в одном из трех Государств. Пункт 8 статьи 29 регулирует этот вопрос. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

72. В дополнение к рассмотренному здесь типичному трехстороннему случаю, возникают и другие C (24) трехсторонние случаи, в частности, когда Государство предприятия также является Государством, из которого происходит доход, относимый к постоянному представительству в другом Государстве (см. также пункт 5 Комментария к статье 21 и пункты 9 и 9.1 Комментария к статьям 23 А и 23 Б). Государства могут урегулировать эти вопросы в двусторонних переговорах. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 4

73. Этот пункт призван положить конец определенной форме дискриминации, возникающей из того факта, что в некоторых странах вычет процентов, роялти и других выплат, разрешенный без ограничений, когда получатель является резидентом, ограничивается или даже запрещается, когда он является нерезидентом. Аналогичная ситуация может также наблюдаться в сфере налогообложения капитала в отношении долгов, заключенных с нерезидентом. Однако Договаривающиеся государства могут изменять это положение в двусторонних конвенциях, чтобы избежать его использования для целей уклонения от налогообложения. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

74. Пункт 4 не запрещает стране заемщика применять свои внутренние правила тонкой капитализации, если они совместимы с пунктом 1 статьи 9 или пунктом 6 статьи 11. Однако, если такое обращение является результатом правил, которые несовместимы с указанными Статьями и которые применяются только к кредиторам-нерезидентам (исключая кредиторов-резидентов), то такое обращение запрещено пунктом 4. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

75. Кроме того, пункт 4 не запрещает предъявлять дополнительные требования к информации в отношении платежей, производимых нерезидентам, поскольку эти требования направлены на обеспечение аналогичного уровня соблюдения и проверки в случае платежей резидентам и нерезидентам. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

76. Этот пункт запрещает Договаривающемуся государству предоставлять менее благоприятный режим предприятию, капитал которого полностью или частично, прямо или косвенно, принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося государства или контролируется ими. Это положение, а также дискриминация, которую оно устраняет, относится только к налогообложению предприятий, а не лиц, владеющих или контролирующих их капитал. Его цель, следовательно, состоит в обеспечении равного режима для налогоплательщиков, проживающих в одном Государстве, а не в том, чтобы подвергать иностранный капитал, находящийся в С (24) руках партнеров или акционеров, такому же режиму, который применяется к внутреннему капиталу. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

77. Поскольку данный пункт относится только к налогообложению предприятий-резидентов, а не к налогообложению лиц, владеющих или контролирующих их капитал, из этого следует, что его нельзя толковать как распространяющий льготы правил, которые учитывают взаимоотношения между предприятием-резидентом и другими предприятиями-резидентами (например, правила, которые разрешают консолидацию, перенос убытков или безналоговую

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

передачу имущества между компаниями под общим владением). Например, если внутреннее налоговое законодательство одного Государства позволяет компании-резиденту консолидировать свой доход с доходом материнской компании-резидента, пункт 5 не может вынудить Государство разрешить такую консолидацию между компанией-резидентом и материнской компанией-нерезидентом. Это потребовало бы сравнения комбинированного режима предприятия-резидента и нерезидента, владеющего его капиталом, с режимом предприятия-резидента того же Государства и резидента, владеющего его капиталом, что явно выходит за рамки налогообложения только предприятия-резидента. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

78. Кроме того, поскольку пункт 5 направлен на обеспечение равного отношения ко всем компаниям-резидентам независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и не преследует цели обеспечения одинакового отношения к распределениям в адрес резидентов и нерезидентов (см. пункт 76 выше), отсюда следует, что обязательства по налогу у источника, которые налагаются на компанию-резидента в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-нерезидентам, но не в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-резидентам, не могут рассматриваться как нарушение пункта 5. В этом случае различное отношение не зависит от того факта, что капитал компании принадлежит или контролируется нерезидентами, а скорее от того факта, что дивиденды, выплачиваемые нерезидентам, облагаются налогом по-разному. Аналогичным примером могло бы быть государство, которое взимает налог с компаний-резидентов, осуществляющих распределения своим акционерам, независимо от того, являются ли они резидентами или нерезидентами, но которое, во избежание многократного применения такого налога, не применяло бы его к распределениям, производимым в адрес ассоциированных компаний-резидентов, которые сами подлежат налогообложению при собственных распределениях. Тот факт, что последнее исключение не применялось бы к распределениям в адрес компаний-нерезидентов, не должен рассматриваться как нарушение пункта 5. В этом случае не потому, что капитал компании-резидента принадлежит или контролируется нерезидентами, к ней применяется иное отношение; а потому, что она производит распределения в адрес компаний, которые, согласно положениям договора, не могут быть подвергнуты такому же налогообложению при перераспределении дивидендов, полученных от этой компании-резидента. В этом примере ко всем компаниям-резидентам применяется одинаковое отношение независимо от того, кто владеет или контролирует их С (24) капитал, а различное отношение ограничивается случаями, когда распределения производятся в обстоятельствах, при которых можно избежать налога на распределение. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

79. Поскольку данный пункт предотвращает дискриминацию предприятия-резидента, которая основана исключительно на том, кто владеет или контролирует капитал этого предприятия, он, по сути, не будет иметь отношения к правилам, которые предусматривают различное отношение к

предприятию в зависимости от того, выплачивает ли оно проценты кредиторам-резидентам или нерезидентам. Данный пункт не касается правил

основанных на отношениях между дебитором и кредитором, если только различное отношение, вытекающее из этих правил, не основано на том, владеют ли или контролируют ли нерезиденты, полностью или частично, прямо или косвенно, капитал предприятия. Например, если в соответствии с внутренними правилами недостаточной капитализации (thin capitalisation) государства предприятию-резиденту не разрешается вычитать проценты, выплаченные ассоциированному предприятию-нерезиденту, это правило не будет нарушением пункта 5 даже в том случае, если оно будет применяться к выплатам процентов, произведенным кредитору, который владел или контролировал бы капитал предприятия, при условии, что отношение было бы таким же, если бы проценты были выплачены ассоциированному предприятию-нерезиденту, которое само не владело или не контролировало бы какой-либо капитал плательщика. Однако очевидно, что такое правило внутреннего законодательства могло бы быть нарушением пункта 4 в той степени, в какой применялись бы различные условия для вычета процентов, выплачиваемых резидентам и нерезидентам, и поэтому будет важно определить для целей этого пункта, совместимо ли применение правила с положениями пункта 1 статьи 9 или пункта 6 статьи 11 (см. пункт 74 выше). Это также было бы важно для целей пункта 5 в случае правил недостаточной капитализации, которые применялись бы только к предприятиям Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, нерезидентами. Действительно, поскольку положения пункта 1 статьи 9 или пункта 6 статьи 11 составляют часть контекста, в котором должен толковаться пункт 5 (как того требует статья 31 Венской конвенции о праве международных договоров), корректировки, которые совместимы с этими положениями, не могут рассматриваться как нарушение положений пункта 5. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

80. В случае запросов, касающихся трансфертного ценообразования, почти все страны-члены считают, что дополнительные требования к информации, которые были бы более строгими, чем обычные требования, или даже переложение бремени доказывания, не будут являться дискриминацией по смыслу данной Статьи. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

C (24) 81. Данный пункт гласит, что сфера применения Статьи не ограничивается положениями статьи 2. Таким образом, Статья применяется ко всем налогам любого вида и описания, взимаемым Государством, его политическими подразделениями или местными органами власти, или от их имени. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Замечания по Комментарию

82. (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

83. Соединенные Штаты отмечают, что их граждане-нерезиденты находятся не в тех же обстоятельствах, что и другие нерезиденты, поскольку Соединенные Штаты облагают налогом своих граждан-нерезидентов с их мирового дохода. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

84. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки по Статье

85. Канада и Новая Зеландия резервируют свои позиции по данной Статье. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

86. Австралия оставляет за собой право предлагать поправки для обеспечения того, чтобы Австралия могла продолжать применять определенные положения своего внутреннего законодательства, касающиеся взимания налога у источника. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

87. Соединенные Штаты оставляют за собой право применять свой налог на филиалы. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

88. Франция желает оставить за собой возможность применять положения пункта 1 только к физическим лицам, ввиду французского прецедентного права и того факта, что пункты 3, 4 и 5 уже предоставляют компаниям широкую защиту от дискриминации. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

89. Чили и Соединенное Королевство резервируют свою позицию в отношении второго предложения пункта 1. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

90. Чили, Эстония, Япония, Швейцария и Соединенные Штаты оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (24)

Пункт 3

90.1 Ввиду своей особой налоговой системы Чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся ставки и формы распределения прибыли постоянными представительствами. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 4

91. Франция принимает положения пункта 4, но желает оставить за собой возможность применять положения своего внутреннего законодательства, касающиеся ограничения вычета процентов, выплаченных французской компанией ассоциированной или связанной компании. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

92. Чили, Греция и Соединённое Королевство оставляют за собой право ограничивать применение данной статьи только налогами, охватываемыми Конвенцией. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ Заголовок: Изменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. заголовок гласил следующее: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24 ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГОВОЙ ДИСКРИМИНАЦИИ НА ОСНОВАНИИ НАЦИОНАЛЬНОСТИ ИЛИ ИНЫХ АНАЛОГИЧНЫХ ОСНОВАНИЙ» Пункт 1: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 1 был перенумерован в пункт 5 (см. историю пункта 5) и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Одновременно с этим был добавлен новый пункт 1 вместе с предшествующим ему заголовком. Пункт 2: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 2 был перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 6) и был добавлен новый пункт 2, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР

20 июня 2008 г.). Пункт 3: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 3 был перенумерован в пункт 7 (см. историю пункта 7) и был добавлен новый пункт 3, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). C (24) Пункт 4: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 4 был перенумерован в пункт 8 (см. историю пункта 8) и был добавлен новый пункт 4, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 5: Соответствует пункту 1 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату,

пункт 5 был перенумерован в пункт 10 (см. историю пункта 10), пункт 1 был перенумерован в пункт 5, а заголовок, предшествующий пункту 1, был перемещён вместе с ним отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 6: Соответствует пункту 2 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 6 был перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 11), а пункт 2 был перенумерован в пункт 6, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 3 (см. историю пункта 7), и был добавлен новый пункт 2. Пункт 7: Соответствует пункту 3 в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 7 был перенумерован в пункт 12 (см. историю пункта 12), а пункт 3 был перенумерован в пункт 7, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 7 был изменён 23 июля 1992 г. отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Выражение «в тех же обстоятельствах» относится к налогоплательщикам (физическим лицам, юридическим лицам, товариществам и объединениям), находящимся, с точки зрения применения обычных налоговых законов и правил, в существенно схожих обстоятельствах как по закону, так и по факту.» Пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 2 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 3 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. (см. историю пункта 8), а пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 3 Модельной конвенции 1977 г., когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Выражение «в тех же обстоятельствах», которое появляется в тексте, относится к налогоплательщикам (физическим лицам, юридическим лицам, товариществам и объединениям), находящимся, с точки зрения применения обычного налогового законодательства и правил, в существенно схожих обстоятельствах как по закону, так и по факту.» C (24)

Пункт 8: Соответствует пункту 4 в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 8 был перенумерован в пункт 13 (см. историю пункта 13), а пункт 4 был перенумерован в пункт 8, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 4 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 г.», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 4 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«4. Следовательно, если Договаривающееся государство, предоставляя освобождение от налогообложения по причине семейных обязанностей, различает своих собственных граждан в зависимости от того, проживают ли они на его территории или нет, это Государство не может быть обязано предоставлять гражданам другого Государства, не проживающим на его территории, такой же режим, как тот, который оно предоставляет своим гражданам- резидентам, но оно обязуется распространить на них такой же режим, который доступен его гражданам-нерезидентам.» Пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 3 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован в пункт 5 (см. историю пункта 10), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 3 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 4 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Следовательно, если одно из Договаривающихся государств, предоставляя освобождение от налогообложения по причине семейных обязанностей, различает своих собственных граждан в зависимости от того, проживают ли они на его территории или нет, это Государство не может быть обязано предоставлять гражданам другого Государства, не проживающим на его территории, такой же режим, как тот, который оно предоставляет своим гражданам-резидентам, но оно обязуется распространить на них такой же режим, который доступен его гражданам-нерезидентам.» Пункт 9: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 9 был перенумерован в пункт 14 (см. историю пункта 14) и был добавлен новый пункт 9, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 10: Соответствует пункту 5 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 10 был перенумерован в пункт 15 (см. историю пункта 15), а пункт 5 был перенумерован в пункт 10, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 4 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован в пункт 6 (см. историю пункта 11), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован в пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 11: Соответствует пункту 6 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 11 был изменён и перенумерован в пункт 16 (см. историю пункта 16), а пункт 6 был перенумерован в пункт 11, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). С (24) Пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 5 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 6 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 7 (см. историю пункта 12), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован в пункт 6 Модельной конвенции 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 12: Соответствует пункту 7 в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату, пункт 12 был перенумерован в пункт 26 (см. историю пункта 26), заголовок, предшествующий пункту 12, был перемещён вместе с ним, а пункт 7 был перенумерован в пункт 12, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 7 был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «промышленные и коммерческие» на «предпринимательские», отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе

Приложения к другому отчёту, озаглавленному «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Рассматривая первый из этих двух случаев, если Государство предоставляет своим собственным государственным органам и службам иммунитет от налогообложения, это оправдано, поскольку такие органы и службы являются неотъемлемыми частями Государства, и ни при каких обстоятельствах их положение не может быть сопоставимо с положением государственных органов и служб другого Государства. Тем не менее, данная оговорка не предназначена для применения к государственным корпорациям, осуществляющим прибыльные предприятия. В той мере, в какой они могут рассматриваться наравне с частными промышленными и коммерческими предприятиями, к ним будут применяться положения пункта 1.» Пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 6 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 7 проекта Конвенции 1963 г. был перенумерован в пункт 8 (см. историю пункта 13), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 6 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован в пункт 7 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 13: Соответствует пункту 8 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции до 17 июля 2008 г. На эту дату пункт 13 был перенумерован в пункт 27 (см. историю пункта 27), а пункт 8 был перенумерован в пункт 13 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 7 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 8 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 9 (см. историю пункта 14), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 7 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был перенумерован в пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 14: Изменён 22 июля 2010 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После С (24) 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Кроме того, пункт 1 был намеренно сформулирован в отрицательной форме. Предусматривая, что граждане одного Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут быть подвергнуты граждане другого Договаривающегося государства в тех же обстоятельствах, настоящий пункт имеет такую же обязательную силу, как если бы он предписывал Договаривающимся государствам предоставлять одинаковый режим своим соответствующим гражданам. Но поскольку основная цель этого положения состоит в запрещении

дискриминации в одном Государстве в отношении граждан другого, ничто не препятствует первому Государству предоставлять лицам иностранного гражданства, по особым собственным причинам или для выполнения специального положения в конвенции об избежании двойного налогообложения, как, в частности, требование о налогообложении прибыли постоянных представительств на основе отдельных счетов, определённые уступки или льготы, которые недоступны его собственным гражданам. В своей формулировке пункт 1 не запрещал бы этого.» Пункт 14 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 9 Модельной конвенции 1977 г. 17 июля 2008 г. пункт 14 был перенумерован в пункт 28 (см. историю пункта 28), а пункт 9 был перенумерован в пункт 14, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 8 проекта Конвенции 1963 г. Пункт 9 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 10 (см. историю пункта 15), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно с этим пункт 8 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Кроме того, пункт 1 данной статьи был

намеренно сформулирован в отрицательной форме. Предусматривая, что граждане одного Договаривающегося государства не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и

связанные с ним требования, которым граждане другого Договаривающегося государства в одинаковых обстоятельствах подвергаются или могут подвергаться, этот пункт, вероятно, имеет ту же обязательную силу, как если бы он предписывал Договаривающимся государствам предоставлять одинаковый режим своим соответствующим гражданам. Однако поскольку главная цель данного положения состоит в том, чтобы запретить дискриминацию в одном Государстве в отношении граждан другого, ничто не препятствует первому Государству предоставлять по своим особым причинам определённые льготы или возможности иностранцам, которые недоступны его собственным гражданам. В своей формулировке пункт 1 Статьи не запрещал бы этого, если бы такой случай когда-либо возник». Пункт 15: Соответствует пункту 10 Модельной конвенции 1977 г. в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 15 был перенумерован в пункт 29 (см. историю пункта 29), а пункт 10 был перенумерован в пункт 15, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). C (24) Пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 9 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 8 Комментария к статье 3), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 9 гласил следующее: «9. С учётом вышеизложенных замечаний, слова «...не должны подвергаться... никакому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое является иным или более

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

обременительным...» означают, что когда налог налагается на граждан и иностранцев в одинаковых обстоятельствах, он должен быть в одной и той же форме для обеих сторон, его основа обложения и метод исчисления должны быть одинаковыми, его ставка должна быть одинаковой и, наконец, формальности, связанные с налогообложением (декларации, уплата, установленные сроки и т.д.), не должны быть более обременительными для иностранцев, чем для граждан». Пункт 16: Соответствует пункту 11 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 16 был перенумерован в пункт 30 (см. историю пункта 30), а пункт 11 был перенумерован в пункт 16 и изменён путём замены перекрёстной ссылки на подпункт f) перекрёстной ссылкой на подпункт g), согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Ввиду правоотношения, возникающего между компанией и Государством, по законодательству которого она учреждена, которое с определённых точек зрения тесно сходно с отношением гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридических лиц, товарищества и ассоциации в специальном положении, а приравнять их к физическим лицам в рамках пункта 1. Этот результат достигается посредством определения термина «гражданин» в подпункте f) пункта 1 статьи 3». Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 13 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 11 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 8 Комментария к статье 3 (см. историю пункта 8 Комментария к статье 3), заголовок, предшествовавший пункту 11, был удалён, а пункт 13 был изменён и перенумерован в пункт 11, согласно отчёту под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 11, гласил следующее: «Пункт 2» В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Более того, ввиду правоотношения, возникающего между компанией и Государством, по законодательству которого она учреждена, которое с определённых точек зрения тесно сходно с отношением

гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридических лиц, товарищества и ассоциации в специальном положении, а приравнять их к физическим лицам под термином «граждане»». Пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 12 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 14 (см. историю пункта 26), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 12 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом C (24) Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Более того, ввиду правоотношения, возникающего между компанией и Государством, по законодательству которого она учреждена, которое с определённых точек зрения тесно сходно с отношением гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридических лиц, товарищества и ассоциации в специальном положении, а подвести их под тот же термин, что и физических лиц». Пункт 17: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 17 был перенумерован в пункт 31 (см. историю пункта 31) и был добавлен новый пункт 17, согласно

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 18: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 18 был перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 32) и был добавлен новый пункт 18, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 19: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 19 был перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 33), заголовок, предшествовавший пункту 19, был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 19, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 20: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Пример 1: Согласно внутреннему законодательству о подоходном налоге Государства A компании, инкорпорированные в этом Государстве или имеющие своё место эффективного управления в этом Государстве, являются его резидентами. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство Государства A предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в этой стране, другой компанией, инкорпорированной в этой стране, освобождаются от налога. Поскольку компания, инкорпорированная в Государстве B, которая имела бы своё место эффективного управления в Государстве A, была бы резидентом Государства A для целей Конвенции между Государством A и Государством B, тот факт, что дивиденды, выплачиваемые такой компании компанией, инкорпорированной в Государстве A, не подлежали бы этому освобождению, даже хотя компания-получатель находится в одинаковых обстоятельствах с компанией, инкорпорированной в Государстве A, в отношении её резидентства, представлял бы собой нарушение пункта 1 при отсутствии иных соответствующих различных обстоятельств». Пункт 20 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 20 был перенумерован в пункт 34 (см. историю пункта 34) и был добавлен новый пункт 20, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 21: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 21 был перенумерован в

C (24) пункт 35 (см. историю пункта 35) и был добавлен новый пункт 21, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17

июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 22: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 22 был перенумерован в пункт 36 (см. историю пункта 36) и был добавлен новый пункт 22, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 23: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 23 был перенумерован в пункт 39 (см. историю пункта 39) и был добавлен новый пункт 23, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 24: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 24 был перенумерован в пункт 40 (см. историю пункта 40), заголовок, предшествовавший пункту 24, был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 24, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 25: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 25 был изменён и перенумерован в пункт 43 (см. историю пункта 43) и был добавлен новый пункт 25, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 26: Соответствует пункту 12 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 26 был перенумерован в пункт 44 (см. историю пункта 44), пункт 12 был перенумерован в пункт 26, и заголовок, предшествовавший пункту 12, был перемещён вместе с ним, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 12 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 14 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 12 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 9 Комментария к статье 3 (см. историю пункта 9 Комментария к статье 3), а пункт 14 был перенумерован в пункт 12, согласно отчёту под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время заголовок, предшествовавший пункту 14, был перемещён вместе с ним и изменён путём замены «Пункт 3» на «Пункт 2». В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 14, гласил следующее: «Пункт 3» Пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 13 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 14 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 33), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 14 Модельной конвенции 1977 г., и предшествующий заголовок был перемещён С (24) вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 13 гласил следующее: «13. 28 сентября 1954 г. ряд Государств заключили Конвенцию о статусе апатридов, согласно статье 29 которой апатридам должен предоставляться национальный режим. В число подписавших Конвенцию входят несколько стран — членов О.Э.С.Р. Однако такое положение в основном подходит для включения в многостороннюю Конвенцию». Пункт 27: Соответствует пункту 13 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 27 был перенумерован в пункт 45 (см. историю пункта 45), а пункт 13 был перенумерован в пункт 27, согласно отчёту под названием «Обновление

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принято

Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 13 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 15 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 16), а пункт 15 был перенумерован в пункт 13 и изменён путём замены ссылки в нём на пункт 3 ссылкой на пункт 2, согласно отчёту под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Следует, однако, признать, что положения пункта 3 в двусторонней конвенции позволят распространить национальный режим на апатридов, которые, поскольку они находятся в одной из ситуаций, перечисленных в пункте 2 статьи 1 вышеупомянутой Конвенции от 28 сентября 1954 г., не охватываются этой Конвенцией. Это главным образом относится, с одной стороны, к лицам, получающим на момент подписания этой Конвенции защиту или помощь от органов или учреждений Организации Объединённых Наций, иных чем Управление Верховного комиссара Организации Объединённых Наций по делам беженцев, и, с другой стороны, к лицам, которые являются резидентами страны и которые пользуются там правами и несут обязанности, связанные с обладанием гражданством этой страны». Пункт 15 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 15 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 15. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Это положение не означает, однако, что Договаривающееся государство должно предоставлять физическому лицу, проживающему в другом Договаривающемся государстве, в связи с налогообложением, за которое оно несёт ответственность в первом Договаривающемся государстве в отношении принадлежащего ему постоянного представительства в нём, какие-либо личные льготы, послабления и скидки по причине гражданского состояния или семейных обязанностей, которые оно предоставляет своим собственным резидентам. Эта оговорка, кроме того, прямо содержится в тексте Статьи». Пункт 28: Соответствует пункту 14 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 28 был изменён и перенумерован в пункт 46 (см. историю пункта 46), а пункт 14 был перенумерован в пункт 28, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и

толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 14 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 16 Модельной конвенции

C (24) 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как

пункт 12 (см. историю пункта 26), а заголовок, предшествующий пункту 14, был изменён и

перемещен вместе с ним (см. историю пункта 26) согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время пункт 16 был изменён путем замены ссылки в нём на пункт 3 ссылкой на пункт 2 и перенумерован как пункт 14. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Цель пункта 3 состоит в том, чтобы ограничить сферу применения положения о равенстве обращения с гражданами Договаривающегося государства исключительно апатридами, которые являются резидентами этого или другого Договаривающегося государства.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 16 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 16 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 22 (см. историю пункта 34), и был добавлен новый пункт 16.

Пункт 29: Соответствует пункту 15 в его редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 29 был перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48), заголовок, предшествующий пункту 29, был перемещен вместе с ним, и

пункт 15 был перенумерован как пункт 29, согласно докладу под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 15 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 17 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 15 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 13 (см. историю пункта 27), а

пункт 17 был перенумерован как пункт 15, согласно докладу под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 17 Проекта конвенции 1963 г. был удален, и был добавлен новый

пункт 17. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.)

и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 17 гласил следующее: «17. Наконец, в отношении использования слова «предприятие» в первом подпункте пункта 4 был поднят вопрос, не лучше ли было бы использовать вместо него слово «предприниматель», которое имеет то преимущество, что обозначает как физических, так и юридических лиц и таким образом применимо в случаях, когда облагается налогом не само предприятие, а физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность. В конечном итоге было выбрано слово «предприятие».»

Пункт 30: Соответствует пункту 16 в его редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 30 был перенумерован как пункт 49 (см. историю пункта 49), а

пункт 16 был перенумерован как пункт 30, согласно докладу под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 16 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 18 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 28), а

пункт 18 был перенумерован как пункт 16 и изменён путем замены ссылки в нём

на пункт 3 ссылкой на пункт 2 и добавления слов «в частности в отношении резидентства» в конце предложенного положения, содержащегося в нём, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977

г. и до С (24) 23 июля 1992 г. пункт 18 гласил следующее: «18. Однако если бы Государства сочли желательным в своих двусторонних отношениях распространить применение пункта 3 на всех апатридов, независимо от того, являются ли они резидентами Договаривающегося государства или нет, с тем чтобы во всех случаях они пользовались наиболее благоприятным режимом, предоставляемым гражданам соответствующего Государства, для этого им достаточно было бы принять следующий текст, который не содержит условия о резидентстве в Договаривающемся государстве: «Несмотря на положения статьи 1, апатриды не должны подвергаться в Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого Государства в одинаковых условиях.»»

Пункт 18 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 18 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 57 (см. историю пункта 76), предшествующий заголовок был перемещен

непосредственно перед пунктом 56, и был добавлен новый пункт 18.

Пункт 31: Изменён 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Возможно, что в будущем некоторые Государства будут возражать против положений пункта 2 как слишком либеральных, поскольку они дают апатридам, которые являются резидентами одного Государства, право требовать равенства обращения не только в другом Государстве, но также и в их государстве резидентства и тем самым пользоваться, в частности в последнем, положениями конвенций об избежании двойного налогообложения, заключённых им с третьими Государствами. Если бы такие Государства желали избежать этого последнего последствия, им пришлось бы изменить пункт 2 следующим образом: Апатриды, которые являются резидентами Договаривающегося государства, не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого другого Государства в одинаковых условиях, в частности в отношении резидентства.»

Пункт 31 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 17.

17 июля 2008 г. пункт 31 был перенумерован как пункт 50 (см. историю пункта 50), а пункт 17 был перенумерован как пункт 31, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 17 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 19 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 17 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 15 (см. историю пункта 29), а пункт 19 был перенумерован как пункт 17 и изменён путем замены ссылки в нём на

пункт 3 ссылкой на пункт 2 и добавления слов «в частности в отношении

резидентства» в конце предложенного положения, содержащегося в нём, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 19 гласил следующее: «19. Возможно, что в будущем некоторые Государства будут возражать против положений пункта 3 как слишком либеральных, поскольку они дают апатридам, которые являются резидентами одного Государства, право требовать равенства С (24) обращения не только в другом Государстве, но также и в их государстве резидентства и тем самым пользоваться, в частности в последнем, положениями конвенций об избежании двойного налогообложения, заключённых им с третьими Государствами. Если бы такие Государства желали избежать этого последнего последствия, им пришлось бы изменить пункт 3 следующим образом: «Апатриды, которые являются резидентами Договаривающегося государства, не должны подвергаться в другом Договаривающемся государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться граждане этого другого Государства в одинаковых условиях.»»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 58 (см. историю пункта 81), и был добавлен новый пункт 19. В то же

время заголовок, предшествующий пункту 19, был перемещен непосредственно перед пунктом 57.

Пункт 32: Соответствует пункту 18 в его редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 32 был перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51), а

пункт 18 был перенумерован как пункт 32, согласно докладу под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 18 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 20 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 18 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 16 (см. историю пункта 30), а

пункт 20 был перенумерован как пункт 18 согласно докладу под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 61 (см. историю пункта 85), предшествующий заголовок был перемещен

вместе с ним, и был добавлен новый пункт 20.

Пункт 33: Соответствует пункту 19 в его редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 33 был перенумерован как пункт 52 (см. историю пункта 52),

пункт 19 был перенумерован как пункт 33, и заголовок, предшествующий

пункту 19, был перемещен вместе с ним, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 19 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 21 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 17 (см. историю пункта 31), пункт 21 был перенумерован как пункт 19, и заголовок, предшествующий пункту 21, был перемещен вместе с ним и изменён путем замены «Пункт 4» на «Пункт 3», согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествующий пункту 21, гласил следующее: «Пункт 4»

Пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал первому и второму

предложениям пункта 14 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята С (24) Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 14 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 21, и предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.

пункт 14 гласил следующее:

«14. Строго говоря, вид дискриминации, который призван устранить настоящий пункт, представляет собой дискриминацию, основанную не на гражданстве, а на фактическом местонахождении предприятия. Поэтому он затрагивает без различия и независимо от их гражданства всех резидентов Договаривающегося государства, имеющих постоянные представительства в другом Договаривающемся государстве. В этой связи, хотя и верно,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

что большинство конвенций об избежании двойного налогообложения устанавливают принцип, согласно которому для целей взимания налога постоянное представительство предприятия Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве должно рассматриваться как независимое предприятие и трактоваться как таковое, тем не менее другое Государство не всегда предоставляет постоянному представительству в полной мере преимущества режима, который оно применяет к своим собственным предприятиям. Таким образом, постоянному представительству могут не предоставляться те же условия амортизации, или доля накладных расходов основного предприятия не всегда разрешается относить на постоянное представительство, или любые убытки, понесённые постоянным представительством, не разрешается зачитывать. Цель пункта 4 состоит в том, чтобы положить конец этим различиям в режиме, предусматривая, что постоянное представительство, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, не должно облагаться налогом этим другим Договаривающимся государством менее благоприятно, чем предприятия этого Государства, осуществляющие ту же деятельность.»

Пункт 21 Проекта конвенции 1963 г. был удален, когда Модельная конвенция

1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Ирландия оставляет за собой право не предоставлять компаниям, учреждённым или управляемым и контролируемым за пределами Ирландии, определённые временные

налоговые льготы, доступные ирландским компаниям по прибыли от добычи полезных ископаемых; а также право взимать более высокую ставку гербового сбора (Stamp Duty) при приобретении сельскохозяйственных земель иностранцами, чем та, которая уплачивается гражданами.»

Пункт 34: Изменён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Представляется необходимым прежде всего разъяснить, что формулировка первого предложения пункта 3 должна толковаться в том смысле, что не является дискриминацией обложение налогом нерезидентов по-иному, по практическим причинам, чем резидентов, до тех пор пока это не приводит к более обременительному налогообложению для первых, чем для последних. В той негативной форме, в которой было сформулировано соответствующее положение, важен лишь результат, при этом допускается адаптировать способ налогообложения к конкретным обстоятельствам, в которых взимается налог.»

Пункт 34 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 20.

17 июля 2008 г. пункт 34 был перенумерован как пункт 53 (см. историю пункта 53), а пункт 20 был перенумерован как пункт 34, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 20 в его редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 22 Модельной

С (24) конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 20 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 18 (см. историю пункта 32), а пункт 22 был изменён путем замены ссылки в нём на пункт 4 ссылкой на пункт 3 и перенумерован как пункт 20, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Представляется необходимым прежде всего разъяснить, что формулировка первого предложения пункта 4 должна толковаться в том смысле, что не является дискриминацией обложение налогом нерезидентов по-иному, по практическим причинам, чем резидентов, до тех пор пока это не приводит к более обременительному налогообложению для первых, чем для последних. В той негативной форме, в

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

в которой была сформулирована соответствующая норма, значение имеет только результат, при этом допускается приспособление способа налогообложения к конкретным обстоятельствам, в которых осуществляется налогообложение». Пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 16 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 16 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 22, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 16 действовал в следующей редакции: «16. Кажется также необходимым уточнить, что формулировка первого подпункта пункта 4 должна толковаться в том смысле, что она не является дискриминацией, если нерезидентные лица облагаются налогом, по причинам практического удобства, иначе, чем резидентные лица, при условии, что это не приводит к более обременительному налогообложению для первых, чем для вторых. В той негативной форме, в которой была сформулирована норма, значение имеет только результат, при этом допускается приспособление налогообложения к конкретным обстоятельствам, в которых оно осуществляется». Пункт 35: Соответствует пункту 21 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 35 был перенумерован как пункт 54 (см. историю пункта 54), а пункт 21 был перенумерован как пункт 35, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого

Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 21 был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «промышленный и коммерческий» словом «предпринимательский» отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчёту, озаглавленному «Вопросы, касающиеся Статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 21 действовал в следующей редакции: «21. В соответствии с первой фразой пункта 3, налогообложение постоянного представительства (ПП) не должно осуществляться в данном Государстве менее благоприятно, чем налогообложение предприятий этого Государства, осуществляющих такую же деятельность. Цель этой нормы — положить конец любой дискриминации в отношении постоянных представительств (ПП) по сравнению с резидентными предприятиями, принадлежащими к тому же сектору деятельности, в отношении налогов, основанных на промышленной и коммерческой деятельности, и особенно налогов на прибыль от предпринимательской деятельности». Пункт 21 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 21 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 19 (см. историю пункта 33), а пункт 23 был изменён путём замены ссылки в нём на пункт 4 ссылкой на пункт 3 и перенумерован как пункт 21, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 21, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 23 действовал в следующей редакции: «23. В соответствии с первой фразой пункта 4, налогообложение постоянного представительства (ПП) не должно осуществляться в данном Государстве менее благоприятно, чем налогообложение предприятий этого Государства, осуществляющих такую же деятельность. Цель этой нормы — положить конец любой дискриминации в отношении постоянных представительств (ПП) по сравнению с резидентными предприятиями, принадлежащими к тому же сектору деятельности, в отношении налогов, основанных на предпринимательской деятельности, и особенно налогов на прибыль от предпринимательской деятельности». C (24)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 23 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 36: Соответствует пункту 22 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 36 был изменён и перенумерован как пункт 55 (см. историю пункта 55), заголовок, предшествующий пункту 36, был перемещён вместе с ним, а пункт 22 был перенумерован как пункт 36, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 22 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 22 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 34), а пункт 24 был перенумерован как пункт 22 и изменён путём замены ссылки в нём на пункт 4 ссылкой на пункт 3, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 24 действовал в следующей редакции: «24. Однако вторая фраза пункта 4 указывает условия, при которых принцип равного обращения, изложенный в первой фразе, должен применяться к физическим лицам, являющимся резидентами Договаривающегося государства и имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Государстве. Он в основном предназначен для обеспечения того, чтобы такие лица не получали больших преимуществ, чем резиденты, за счёт права на личные вычеты и льготы в связи с семейными обязанностями, как в Государстве, резидентами которого они являются, посредством применения его внутреннего законодательства, так и в другом Государстве в силу принципа равного обращения. Следовательно, он оставляет за Государством, в котором находится постоянное представительство (ПП), право решать, предоставлять ли соответствующие личные вычеты и льготы лицам в той пропорции, в которой сумма прибыли постоянного представительства (ПП) соотносится с мировым доходом, облагаемым налогом в другом Государстве».

Пункт 24 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 37: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 37 был перенумерован как пункт 56 (см. историю пункта 56) и был добавлен новый пункт 37, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 38: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 38 был перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57) и был добавлен новый пункт 38, отчётом, C (24) озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). Пункт 39: Соответствует пункту 23 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 39 был перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), а пункт 23 был перенумерован как пункт 39 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 23 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 25 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 23 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 35), а пункт 25 был перенумерован как пункт 23, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 25 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 40: Изменён 22 июля 2010 г. отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 40 действовал в следующей редакции: «40. Что касается базы оценки налога, принцип равного обращения обычно имеет следующие последствия:

a) Постоянные представительства (ПП) должны иметь такое же право, как и резидентные предприятия, на вычет торговых расходов, которые, как правило, разрешены налоговым законодательством к вычету из налогооблагаемой прибыли, в дополнение к праву относить на постоянное представительство (ПП) долю накладных расходов головного офиса предприятия. Такие вычеты должны разрешаться без каких-либо ограничений, кроме тех, которые также налагаются на резидентные предприятия.

b) Постоянные представительства (ПП) должны иметь такие же возможности в отношении амортизации и резервов. Они должны иметь право без ограничений пользоваться не только амортизационными льготами, обычно доступными предприятиям (линейная амортизация, амортизация по уменьшающемуся остатку), но и специальными системами, существующими в ряде стран («оптовое» списание, ускоренная амортизация и т. д.). Что касается резервов, следует отметить, что они иногда разрешаются для целей, отличных от компенсации — в соответствии с принципами коммерческого учёта — обесценения активов, расходов или убытков, которые ещё не произошли, но с большой вероятностью произойдут в ближайшем будущем. Таким образом, в некоторых странах предприятия имеют право отчислять из налогооблагаемой прибыли резервы или «фонды» для инвестиций. Когда такое право имеется у всех предприятий или у всех предприятий в данном секторе деятельности, оно, как правило, должно также иметься, на тех же условиях, у нерезидентных предприятий в отношении их постоянных представительств (ПП), расположенных в данном Государстве, при условии, что деятельность, к которой относятся такие положения или резервы, облагается налогом в этом Государстве.

c) Постоянные представительства (ПП) также должны иметь возможность, доступную в большинстве стран резидентным предприятиям, переносить убыток, выявленный по

окончании отчётного периода, на будущие или прошлые периоды в течение определённого срока (например, 5 лет). Едва ли необходимо уточнять, что в случае постоянных представительств (ПП) речь идёт об убытке от их собственной предпринимательской деятельности, отражённом в отдельных счетах для этой деятельности, который будет квалифицироваться для такого переноса. C (24)

d) К постоянным представительствам (ПП) также должны применяться те же правила, что и к резидентным предприятиям, в отношении налогообложения прироста капитала, полученного при отчуждении активов, будь то в процессе или при прекращении деятельности». Пункт 40 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 24. 17 июля 2008 г. пункт 40 был удалён, пункт 24 был перенумерован как пункт 40, а заголовок, предшествующий пункту 24, был перемещён вместе с ним, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 24 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 26 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 24 был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 36), а пункт 26 был перенумерован как пункт 24 и изменён путём внесения изменений в последнее предложение подпункта b), отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 26, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. подпункт b) пункта 26 действовал в следующей редакции: «b) Когда такое право имеется у всех предприятий, или у всех предприятий в данном секторе деятельности, оно, как правило, должно также иметься, на тех же условиях, у нерезидентных предприятий, или у всех предприятий в данном секторе деятельности, оно должно в данном Государстве, при условии, что деятельность, к которой относятся такие положения или резервы, облагается налогом в этом Государстве».

Пункт 26 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 40 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 40 действовал в следующей редакции: «40. Что касается системы раздельного налогообложения прибыли компаний, то прежде всего следует отметить как центральный для данного вопроса факт, что большинство стран-членов ОЭСР, принявших эту систему, не считают себя связанными положениями пункта 3 распространять её на постоянные представительства (ПП) компаний-нерезидентов. Такая позиция основана, в частности, на том мнении, что раздельная ставка является лишь одним из элементов среди других (в частности, налога у источника на распределённый доход) в системе налогообложения прибыли компаний и дивидендов, которая должна рассматриваться как единое целое и, следовательно, как по юридическим, так и по техническим причинам, имеет только внутреннее применение. Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), может заявить право не облагать такую прибыль по пониженной ставке, поскольку, как правило, оно не облагает налогом дивиденды, распределяемые компанией, которой принадлежит постоянное представительство (ПП). Более того, Государство, принявшее систему раздельного налогообложения, обычно преследует другие цели экономической политики, такие как содействие развитию рынка капитала путём поощрения резидентных компаний к распределению дивидендов. Распространение пониженной ставки на прибыль постоянного представительства (ПП) совершенно не соответствовало бы такой цели, поскольку компания, распределяющая дивиденды, не является резидентом данного Государства». Пункт 40 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 42 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 40 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 57), а пункт 42 был изменён

путём замены ссылки в нём на пункт 4 ссылкой на пункт 3 и перенумерован как пункт 40, отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 42 действовал в следующей редакции: С (24) «42. Что касается системы раздельного налогообложения прибыли компаний, то прежде всего следует отметить как центральный для данного вопроса факт, что большинство стран-членов ОЭСР, принявших эту систему, не считают себя связанными положениями пункта 4 распространять её на постоянные представительства (ПП) компаний-нерезидентов. Такая позиция основана, в частности, на том мнении, что раздельная ставка является лишь одним из элементов среди других (в частности, налога у источника на распределённый доход) в системе налогообложения прибыли компаний и дивидендов, которая должна рассматриваться как единое целое и, следовательно, как по юридическим, так и по техническим причинам, имеет только внутреннее применение.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), может заявить право не облагать такую прибыль по пониженной ставке, поскольку, как правило, оно не облагает налогом дивиденды, распределяемые компанией, которой принадлежит постоянное представительство (ПП). Более того, Государство, принявшее систему раздельного налогообложения, обычно преследует другие цели экономической политики, такие как содействие развитию рынка капитала путём поощрения резидентных компаний к распределению дивидендов. Распространение пониженной ставки на прибыль постоянного представительства (ПП) совершенно не соответствовало бы такой цели, поскольку компания, распределяющая дивиденды, не является резидентом данного Государства».

Пункт 42 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 41: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 41 был удалён и был добавлен новый пункт 41 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 41 действовал в следующей редакции:

«41. Однако эта точка зрения оспаривается. Государства, выступающие за распространение системы раздельного налогообложения на постоянные представительства, настаивают на том, что поскольку существенной чертой этой системы является специальная техника налогообложения прибыли, которую предприятия в корпоративной форме извлекают из своей деятельности, и она предназначена для предоставления немедленного устранения двойного налогообложения, взимаемого с распределённой прибыли, она должна применяться к постоянным представительствам в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения. Общепризнано, что по действию своих положений такие конвенции неизбежно приводят к некоторой интеграции налоговых систем Договаривающихся государств. В силу этого вполне допустимо, что прибыль, полученная в Государстве (А) постоянным представительством компании, являющейся резидентом другого Государства (В), должна облагаться налогом в Государстве А согласно системе раздельного налогообложения. В качестве практического правила налог в таком случае мог бы исчисляться по пониженной ставке (применимой к распределённой прибыли) на ту долю прибыли представительства, которая соответствует отношению между прибылью, распределённой компанией, которой оно принадлежит, и общей прибылью последней; оставшаяся прибыль могла бы облагаться по более высокой ставке. Разумеется, два Договаривающихся государства должны были бы консультироваться друг с другом и обмениваться всей информацией, необходимой для придания практического эффекта этому решению. Аналогичные соображения применимы к системам, при которых распределения прибыли могут вычитаться из налогооблагаемого дохода компании.»

Пункт 41 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 43 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 41 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 39 (см. историю пункта 58), а пункт 43 был перенумерован как пункт 41 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР С (24)

11 апреля 1977 г.

Пункт 42: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 42 был удалён и был добавлен новый

пункт 42 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции

2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 42 действовал в следующей редакции: «42. Что касается импутационной системы («avoir fiscal» или «налоговый кредит»), представляется сомнительным, по крайней мере при буквальном толковании положений пункта 3, следует ли распространять её на компании-нерезиденты в отношении дивидендов

выплаченных из прибыли, полученной их постоянными представительствами. Фактически она имеет тождественные последствия с системой раздельного налогообложения, но эти последствия не являются немедленными, поскольку наступают лишь в момент личного налогообложения акционера. Однако с чисто экономической и финансовой точки зрения допустимо, чтобы такая прибыль рассматривалась так, как если бы она была прибылью отдельной компании в Государстве А, где расположено постоянное представительство компании, являющейся резидентом Государства В, и в той мере, в какой она распределяется, давала право на avoir fiscal или налоговый кредит. Но чтобы пойти дальше и избежать всякой дискриминации, необходимо, чтобы это преимущество уже было предоставлено акционерам — резидентам Государства В компаний, являющихся резидентами Государства А. С практической точки зрения два заинтересованных Государства, разумеется, должны согласовать условия и процедуры предоставления avoir fiscal или налогового кредита акционерам, которые сами являются резидентами любого из Государств, соответствующих компаний, являющихся резидентами Государства В.»

Пункт 42 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 44 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 42 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 40), а

пункт 44 был перенумерован как пункт 42 и изменён путём замены

ссылки в нём на пункт 4 ссылкой на пункт 3 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 44 действовал в следующей редакции: «44. Что касается импутационной системы («avoir fiscal» или «налоговый кредит»), представляется сомнительным, по крайней мере при буквальном толковании положений пункта 4, следует ли распространять её на компании-нерезиденты в отношении дивидендов, выплаченных из прибыли, полученной их постоянными представительствами. Фактически она имеет тождественные последствия с системой раздельного налогообложения, но эти последствия не являются немедленными, поскольку наступают лишь в момент личного налогообложения акционера. Однако с чисто экономической и финансовой точки зрения допустимо, чтобы такая прибыль рассматривалась так, как если бы она была прибылью отдельной компании в Государстве А, где расположено постоянное представительство компании, являющейся резидентом Государства В, и в той мере, в какой она распределяется, давала право на avoir fiscal или налоговый кредит. Но чтобы пойти дальше и избежать всякой дискриминации,

необходимо, чтобы это преимущество уже было предоставлено акционерам — резидентам Государства B компаний, являющихся резидентами Государства A. С практической точки зрения два заинтересованных Государства, разумеется, должны согласовать условия и процедуры предоставления avoir fiscal или налогового кредита акционерам, которые сами являются резидентами любого из Государств, соответствующих компаний, являющихся резидентами Государства B.»

Пункт 44 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 43: Соответствует пункту 25 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 43 был удалён, а пункт 25 был изменён и перенумерован как C (24)

пункт 43 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции

2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 25 действовал в следующей редакции: «25. Хотя упомянутые выше общие правила редко вызывают какие-либо трудности в отношении принципа недискриминации, того же нельзя всегда сказать о мерах налогового стимулирования, которые большинство стран, сталкиваясь с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или стимулирование новых видов деятельности, необходимых для расширения экономики, ввели для облегчения решения этих

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

проблем посредством налоговых освобождений, снижений или других налоговых преимуществ, предоставляемых предприятиям для инвестиций, соответствующих официальным целям.»

Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 27 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 25 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 39), а пункт 27 был перенумерован как пункт 25 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 27 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 43 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён отчётом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 43 действовал в следующей редакции:

«43. Договаривающиеся государства, сталкивающиеся с описанными выше проблемами, могут урегулировать их в двусторонних переговорах с учётом своих особых обстоятельств.»

Пункт 43 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 45 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 43 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 41 (см. историю пункта 41), а пункт 45 был перенумерован как пункт 43 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 45 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 44: Соответствует пункту 26 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44 был перенумерован как пункт 62 (см. историю пункта 62), заголовок, предшествующий пункту 44, был перемещён вместе с ним, а пункт 26 был перенумерован как пункт 44 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 26 был изменён 29 апреля 2000 г. путём замены слов «промышленной и

коммерческой» словом «предпринимательской» отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г., на основе Приложения к другому отчёту, озаглавленному «Вопросы, связанные со Статьёй 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР» (принятому Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.). После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 26 действовал в следующей редакции: «26. Поскольку такие меры служат целям, непосредственно связанным с собственно экономической деятельностью соответствующего Государства, правильно, чтобы преимущество от них распространялось на постоянные представительства предприятий другого Государства, имеющего с первым конвенцию об избежании двойного налогообложения, воплощающую С (24) положения Статьи 24, после того как им было предоставлено право заниматься промышленной или коммерческой деятельностью в этом Государстве либо на основании его законодательства, либо на основании международного соглашения (торговые договоры, конвенции об учреждении и т. д.), заключённого между двумя Государствами.»

Пункт 26 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 28 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 26 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 40), заголовок, предшествующий пункту 26, был перемещён вместе с ним, а пункт 28 был перенумерован как пункт 26 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 28 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 45: Соответствует пункту 27 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 45 был перенумерован как пункт 63 (см. историю пункта 63), а

пункт 27 был перенумерован как пункт 45 отчётом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 27 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 29 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 43), а пункт 29 был перенумерован как пункт 27 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 29 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 46: Соответствует пункту 28 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 46 был перенумерован как пункт 64 (см. историю пункта 64), а

пункт 28 был перенумерован как пункт 46 и изменён путём замены слова

«Наконец» словом «Также» в начале пункта отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 28 действовал в следующей редакции:

«28. Наконец, само собой разумеется, что предприятия-нерезиденты не имеют права на налоговые преимущества, связанные с деятельностью, осуществление которой строго зарезервировано по соображениям национального интереса, обороны, защиты национальной экономики и т. д. за отечественными предприятиями, поскольку предприятиям-нерезидентам не разрешено заниматься такой деятельностью.»

Пункт 28 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 30 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 44), а пункт 30 был перенумерован как пункт 28 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 47: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 47 был перенумерован как

пункт 65 (см. историю пункта 65) и был добавлен новый пункт 47 отчётом,

озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым С (24) Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 48: Соответствует пункту 29 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 48 был перенумерован как пункт 66 (см. историю пункта 66),

пункт 29 был перенумерован как пункт 48, а заголовок, предшествующий

пункту 29, был перемещён вместе с ним отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 29 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 31 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 45), пункт 31 был перенумерован как пункт 29 и изменён путём замены ссылки в нём на

пункт 4 ссылкой на пункт 3, а заголовок, предшествующий пункту 31,

был перемещён вместе с ним отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 31 действовал в следующей редакции: «31. Во многих странах существуют специальные правила для налогообложения дивидендов, распределяемых между компаниями (режим материнская компания– дочерняя компания, Schachtelprivileg, правило non bis in idem). Возникает вопрос, должен ли такой режим в силу положений пункта 4 также предоставляться постоянным представительствам в отношении дивидендов по долевым участиям, составляющим часть их активов.»

Пункт 31 и предшествующий заголовок были добавлены при принятии Модельной

конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 49: Соответствует пункту 30 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 49 был изменён и перенумерован как пункт 67 (см. историю пункта 67), заголовок, предшествующий пункту 49, был перемещён вместе с ним, а

пункт 30 был перенумерован как пункт 49 отчётом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 30 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 32 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 46), а пункт 32 был перенумерован как пункт 30 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 32 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 50: Соответствует пункту 31 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 50 был изменён и перенумерован как пункт 68 (см. историю

пункт 68) и пункт 31 был перенумерован в пункт 50, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 31 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 33 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 29 (см. историю пункта 48), заголовок, предшествующий пункту 31, был перемещён вместе с ним, а пункт 33 был перенумерован в пункт 31 и изменён, заменив содержащуюся в нём ссылку на пункт 4 ссылкой на пункт 3, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. C (24) В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 33 имел следующую редакцию: «33. Другие Государства, напротив, считают, что приравнивание постоянных представительств (ПП) к их собственным предприятиям не влечёт за

собой какого-либо обязательства предоставлять такой специальный режим последним. Они обосновывают свою позицию различными причинами. Целью такого специального режима является избежание экономического двойного налогообложения дивидендов, и его стоимость должно нести государство резидентства компании-получателя, а не государство постоянного представительства (ПП), поскольку оно больше заинтересовано в достижении этой цели. Ещё одна приводимая причина относится к

распределению налоговых поступлений между Государствами. Потери налоговых поступлений, понесённые Государством при применении такого специального режима, частично компенсируются налогообложением дивидендов, когда они перераспределяются материнской компанией, которая пользовалась таким режимом (налог у источника на дивиденды, налог на акционеров). Государство, которое предоставляло бы такой режим постоянным представительствам (ПП), не получило бы такой компенсации. Другой аргумент заключается в том, что когда такой режим обусловлен перераспределением дивидендов, его распространение на постоянные представительства (ПП) не будет оправданным, поскольку в таком случае постоянное представительство (ПП), которое является лишь частью компании другого Государства и не распределяет дивиденды, будет пользоваться более благоприятным режимом, чем компания-резидент. Наконец, Государства, которые считают, что пункт 4 не влечёт за собой какого-либо обязательства распространять такой режим на постоянные представительства (ПП), утверждают, что существует риск того, что компании одного Государства могут передать свои доли участия в компаниях другого Государства своим постоянным представительствам (ПП) в этом другом Государстве с единственной целью воспользоваться таким режимом.»

Пункт 33 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 51: Соответствует пункту 32 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 51 был перенумерован в пункт 69 (см. историю пункта 69), заголовок, предшествующий пункту 51, был изменён и перемещён вместе с ним, а пункт 32 был перенумерован в пункт 51, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 32 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 34 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 30 (см. историю пункта 49), а пункт 34 был перенумерован в пункт 32, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 34 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 52: Соответствует пункту 33 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 52 был изменён и перенумерован в пункт 70 (см. историю пункта 70), а пункт 33 был перенумерован в пункт 52, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 33 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 35 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 31 (см. историю пункта 50) и C (24) пункт 35 был перенумерован в пункт 33 и изменён, заменив содержащуюся в нём ссылку на пункт 4 ссылкой на пункт 3, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 35 имел следующую редакцию: «35. Ввиду этих расходящихся подходов, а также существования только что описанных ситуаций, Государствам при заключении двусторонних конвенций было бы целесообразно чётко изложить толкование, которое они дают первому предложению пункта 4.

Они могут, если того пожелают, разъяснить свою позицию или изменить её по сравнению со своей предыдущей практикой в протоколе или любом другом документе, прилагаемом к конвенции.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 35 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 53: Соответствует пункту 34 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 53 был перенумерован в пункт 71 (см. историю пункта 71), а пункт 34 был перенумерован в пункт 53, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 34 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 36 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 51), а пункт 36 был перенумерован в пункт 34, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 36 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 54: Соответствует пункту 35 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 54 был перенумерован в пункт 72 (см. историю пункта 72), а пункт 35 был перенумерован в пункт 54, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 35 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 37 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 52), а пункт 37 был перенумерован в пункт 35, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 37 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 55: Соответствует пункту 36 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 55 был перенумерован в пункт 73 (см. историю пункта 73), заголовок, предшествующий пункту 55, был перемещён вместе с ним, пункт 36 был изменён и перенумерован в пункт 55, и заголовок, предшествующий пункту 36, был перемещён вместе с ним, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 36 имел следующую редакцию: «36. В странах, где с предприятий, в основном компаний, взимается налог на их прибыль, который является специфическим для них, положения пункта 3 поднимают, в отношении ставки, применимой в случае постоянных представительств (ПП), особенно трудные и деликатные проблемы, которые здесь также возникают из того факта, что постоянное представительство (ПП) является лишь частью юридического лица, не находящегося под юрисдикцией Государства, в котором расположено постоянное представительство (ПП).» С (24) Пункт 36 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 38 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 34 (см. историю пункта 53), а пункт 38 был изменён, заменив содержащуюся в нём ссылку на пункт 4 ссылкой на пункт 3, и перенумерован в пункт 36, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно

заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 38 имел следующую редакцию: «38. В странах, где с предприятий, в основном компаний, взимается налог на их прибыль, который является специфическим для них, положения пункта 4 поднимают, в отношении ставки, применимой в случае постоянных представительств (ПП), особенно трудные и деликатные проблемы, которые здесь также возникают из того факта, что постоянное представительство (ПП) является лишь частью юридического лица, не находящегося под юрисдикцией Государства, в котором расположено постоянное представительство (ПП).»

Пункт 38 и заголовок, предшествующий ему, были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 56: Соответствует пункту 37 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 56 был изменён и перенумерован в пункт 74 (см. историю пункта 74), а пункт 37 был перенумерован в пункт 56, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 37 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 39 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 54), а пункт 39 был перенумерован в пункт 37 и изменён, заменив содержащуюся в нём ссылку на пункт 77 ссылкой на пункт 79 Комментария к Статьям 23 A и 23 B, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 39 имел следующую редакцию: «39. Когда налогообложение прибыли, получаемой компаниями, являющимися резидентами данного Государства, рассчитывается согласно прогрессивной шкале ставок, такая шкала должна, в принципе, применяться к постоянным представительствам (ПП), расположенным в этом Государстве. Если при применении прогрессивной шкалы Государство постоянного представительства (ПП) принимает во внимание прибыль всей компании, которой принадлежит такое постоянное представительство (ПП), такое правило, как представляется, не противоречило бы правилу равного режима, поскольку компании-резиденты фактически рассматриваются таким же образом (см. пункты 55, 56 и 77 Комментария к Статьям 23 A и 23 B). Государства, которые облагают налогом свои собственные компании таким образом, могли бы, следовательно, определить в своих двусторонних конвенциях режим, применимый к постоянным представительствам (ПП).»

Пункт 39 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 57: Соответствует пункту 38 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 57 был перенумерован в пункт 76 (см. историю пункта 76), заголовок, предшествующий пункту 57, был перемещён вместе с ним, а пункт 38 был перенумерован в пункт 57, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого C (24) доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 38 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 40 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 38 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 36 (см. историю пункта 55), заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещён вместе с ним, а пункт 40 был перенумерован в пункт 38 и изменён, заменив содержащуюся в нём ссылку на пункт 4 ссылкой на пункт 3, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 40 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«40. Когда система налогообложения, основанная на прогрессивной шкале ставок, включает правило о применимости минимальной ставки к постоянным представительствам (ПП), нельзя априори утверждать, что такое правило несовместимо с принципом равного режима. Прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство (ПП), должна быть принята во внимание при определении ставки, применимой согласно прогрессивной шкале. Положения первого предложения пункта 4 не соблюдаются только в том случае, если минимальная ставка выше.»

Пункт 40 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 58: Изменён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 58 имел следующую редакцию: «58. Однако, даже если прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство (ПП), учитывается при применении прогрессивной шкалы ставок или минимальной ставки, это не должно противоречить принципу отдельного и независимого предприятия, согласно которому прибыль постоянного представительства (ПП) должна определяться в соответствии с пунктом 2 статьи 7. Таким образом, минимальная сумма налога, взимаемого в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), представляет собой сумму, которая подлежала бы уплате, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, без ссылки на прибыль всего предприятия, которому оно принадлежит. Таким образом, Государство, где расположено постоянное представительство (ПП), обоснованно применяет прогрессивную шкалу, применимую к предприятиям-резидентам, исключительно к прибыли постоянного представительства (ПП), оставляя в стороне прибыль всего предприятия, когда последняя меньше, чем прибыль постоянного представительства (ПП). Это Государство также может облагать налогом прибыль постоянного представительства (ПП) по минимальной ставке, при условии, что та же ставка применяется также к предприятиям-резидентам, даже если учёт прибыли всего предприятия, которому оно принадлежит, привёл бы к меньшей сумме налога или полному отсутствию налога.» Пункт 58 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 39. 17 июля 2008 г. пункт 58 был удалён, а пункт 39 был перенумерован в пункт 58, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 39 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 41 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 39 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 37 (см. историю пункта 56), а пункт 41 был перенумерован в пункт 39, согласно докладу под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятому Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 41 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. С (24)

Пункт 58 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 58 имел следующую редакцию: «58. Пункт 5, хотя в принципе и относится к тонкой капитализации, сформулирован в настолько общих терминах, что он должен уступать место более конкретным положениям Конвенции. Таким образом, пункт 4 (ссылающийся на пункт 1 статьи 9 и

пункт 6 статьи 11) имеет приоритет над данным пунктом в отношении

вычета процентов.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 58 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 60 (см. историю пункта 81), и был добавлен новый пункт 58, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 87 b) предыдущего доклада, озаглавленного «Тонкая капитализация» (Thin Capitalisation) (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). Одновременно заголовок, предшествующий пункту 58, был изменён и перемещён вместе с ним.

Пункт 59: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 59 был перенумерован как

пункт 80 (см. историю пункта 80) и был добавлен новый пункт 59, докладом,

озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 60: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 60 был перенумерован как

пункт 81 (см. историю пункта 81), заголовок, предшествующий пункту 60, был

перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 60, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 61: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 61 был перенумерован как

пункт 82 (см. историю пункта 82) и был добавлен новый пункт 61, докладом,

озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 62: Изменён 22 июля 2010 г. путем замены ссылки на

«пункт 62» Комментария к статье 7 на «пункт 74», докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 62 имел следующую редакцию: «62. Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты или роялти, такой доход, в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта 3 статьи 12 соответственно, подпадает под положения статьи 7 и, следовательно,

> — с учетом замечаний, сделанных в пункте 53 выше относительно дивидендов, полученных от долей участия постоянного представительства, — должен быть включен в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств (см. пункт 62 Комментария к статье 7).»

Пункт 62 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 44.

17 июля 2008 г. пункт 62 был перенумерован как пункт 83 (см. историю пункта 83), а пункт 44 был перенумерован как пункт 62 и изменён путем С (24) замены ссылок «пункт 34 выше» на «пункт 53 выше» и замены «пункта 35» Комментария к статье 7 на «пункт 62», докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Одновременно заголовок, предшествующий пункту 44, был перемещён вместе с ним. После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 44 имел следующую редакцию:

«44. Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты или роялти, такой доход, в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта 3 статьи 12 соответственно, подпадает под положения статьи 7 и, следовательно,

— с учетом замечаний, сделанных в пункте 34 выше относительно дивидендов, полученных от долей участия постоянного представительства, — должен быть включен в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств (см. пункт 35 Комментария к статье 7).»

Пункт 44 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 46 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 44 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 42 (см. историю пункта 42), пункт 46 был перенумерован как пункт 44 и изменён путем замены ссылок на «пункт 36» и «пункт 34» на «пункт 34» и «пункт 35» соответственно, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту 46, был перемещён вместе с ним. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 46 имел следующую редакцию:

«46. Когда постоянные представительства получают дивиденды, проценты или роялти, такой доход, в силу пункта 4 статей 10 и 11 и пункта 3 статьи 12 соответственно, подпадает под положения статьи 7 и, следовательно,

— с учетом замечаний, сделанных в пункте 36 выше относительно дивидендов, полученных от долей участия постоянного представительства, — должен быть включен в налогооблагаемую прибыль таких постоянных представительств (см. пункт 34 Комментария к статье 7).»

Пункт 46 и предшествующий заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 63: Соответствует пункту 45 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 63 был изменён и перенумерован как пункт 84 (см. историю пункта 84), а пункт 45 был перенумерован как пункт 63, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 45 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 47 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 45 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 43 (см. историю пункта 43), а пункт 47 был перенумерован как пункт 45 и изменён путем замены содержащихся в нем ссылок на пункты 30, 22 и 15 Комментария к статьям 10, 11 и 12 соответственно ссылками на пункты 31, 24 и 20 того же Комментария, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 47 имел следующую редакцию: «47. В соответствии с соответствующими Комментариями к вышеупомянутым положениям статей 10, 11 и 12 (см. соответственно пункты 30, 22 и 15) эти положения освобождают государство источника дивидендов, процентов или роялти, полученных постоянным представительством, от применения любых ограничений, предусмотренных в этих статьях, что означает — и это является общепринятым С (24) толкованием — что они никоим образом не затрагивают право государства источника, где расположено постоянное представительство, применять свой налог у источника в полном размере.»

Пункт 47 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 64: Соответствует пункту 46 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 64 был изменён и перенумерован как пункт 85 (см. историю пункта 85), а пункт 46 был перенумерован как пункт 64, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 46 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 48 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 46 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 44 (см. историю пункта 62), заголовок, предшествующий пункту 46, был перемещён вместе с ним, а пункт 48 был изменён путем замены содержащейся в нем ссылки на пункт 4 ссылкой на пункт 3, и перенумерован как пункт 46, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 48 имел следующую редакцию: «48. Хотя такой подход не создает каких-либо проблем в отношении положений пункта 4 статьи 24 в случае стран, где налог у источника взимается со всех таких доходов, независимо от того, выплачиваются ли последние резидентам (постоянным представительствам, которым, как и предприятиям-резидентам, разрешается зачитывать такой налог у источника против налога на прибыль, подлежащего уплате в соответствии со статьей 7) или нерезидентам (с учетом ограничений, предусмотренных статьями 10, 11 и 12), ситуация иная, когда налог у источника применяется исключительно к доходам, выплачиваемым нерезидентам.»

Пункт 48 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 65: Соответствует пункту 47 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 65 был перенумерован как пункт 87 (см. историю пункта 87), а

пункт 47 был перенумерован как пункт 65, докладом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

Пункт 47 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 49 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 45 (см. историю пункта 63), а

пункт 49 был изменён путем замены содержащейся в нем ссылки на пункт 4

ссылкой на пункт 3, и перенумерован как пункт 47, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 49 имел следующую редакцию: «49. В последнем случае, фактически, представляется затруднительным согласовать взимание налога у источника с принципом, изложенным в пункте 4, согласно которому для целей налогообложения дохода, полученного от их деятельности, или обычно связанного с ней — как признано в отношении дивидендов, процентов и роялти, указанных в пункте 4 статей 10 и 11 и в пункте 3 статьи 12 — постоянные представительства должны рассматриваться как предприятия-резиденты и, следовательно, в отношении такого дохода подлежать налогообложению исключительно на прибыль.» C (24) Пункт 49 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 66: Соответствует пункту 48 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 66 в редакции до 17 июля 2008 г. был перенумерован как пункт 88 (см. историю пункта 88), заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён вместе с ним, и

пункт 48 был перенумерован как пункт 66, докладом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 48 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 50 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 46 (см. историю пункта 64), а

пункт 50 был перенумерован как пункт 48, докладом, озаглавленным «Пересмотр

Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 50 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 67: Соответствует пункту 49 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 67 был перенумерован как пункт 89 (см. историю пункта 89),

пункт 49 был изменён и перенумерован как пункт 67, и заголовок,

предшествующий пункту 49, был перемещён вместе с ним, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 49 имел следующую редакцию: «49. В аналогичном контексте, когда постоянное представительство получает иностранный доход, который включается в его налогооблагаемую прибыль, по тому же принципу правильно предоставлять постоянному представительству зачет иностранного налога, уплаченного с такого дохода, когда такой зачет предоставляется предприятиям-резидентам в соответствии с внутренним законодательством.»

Пункт 49 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 51 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 49 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 47 (см. историю пункта 65), пункт 51 был перенумерован как пункт 49, и заголовок, предшествующий пункту 51, был перемещён вместе с ним, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 51 и предшествующий заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 68: Соответствует пункту 50 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 68 был перенумерован как пункт 90 (см. историю пункта 90), заголовок, предшествующий пункту 68, был перемещён вместе с ним, и пункт 50 был изменён и перенумерован как пункт 68, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 50 имел следующую редакцию: «50. Если в Договаривающемся государстве (A), в котором расположено постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (B), зачет налога, взимаемого в третьем государстве (C), может быть предоставлен только на основании конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные представительства льгот конвенций, заключенных с третьими государствами. Этот вопрос рассматривается ниже, а частный случай дивидендов, процентов и роялти рассматривается в C (24) пункте 51.»

Пункт 50 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 52 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 50 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 66), а пункт 52 был изменён и перенумерован как пункт 50, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого доклада, озаглавленного «Треугольные дела» (Triangular Cases) (принят ОЭСР Советом 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 52 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«52. Если в Договаривающемся государстве (A), в котором расположено постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (B), зачет налога, взимаемого в третьем государстве (C), может быть предоставлен только на основании конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные представительства льгот конвенций, заключенных с третьими государствами, который рассматривается в пункте 54 ниже.»

Пункт 52 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 69: Соответствует пункту 51 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 51 был изменён и перенумерован как пункт 69, а заголовок, предшествующий пункту 51, был изменён и заменил заголовок, предшествующий пункту 69, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention),

принятого Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. на основе другого доклада, озаглавленного «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). В период с 23 июля 1992 г. по 17 июля 2008 г. включительно, пункт 51 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«F. Распространение на постоянные представительства (ПП) льгот конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных с третьими государствами

51. Когда постоянное представительство (ПП) предприятия-резидента одного Договаривающегося государства, расположенное в другом Договаривающемся государстве, получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства, то возникает вопрос, следует ли Договаривающемуся государству, в котором расположено постоянное представительство, и в какой степени, зачитывать налог, который не может быть взыскан с третьего государства. Пункт 51 Модельной конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 49 (см. историю пункта 67) и был добавлен новый пункт 51 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого отчета под названием «Трехсторонние случаи» (Triangular Cases) (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В то же время, заголовок, предшествующий пункту 51, был перемещен вместе с ним, а заголовок, предшествующий пункту 54, был перемещен непосредственно перед пунктом 51. Пункт 69 в редакции до 23 октября 1997 г. был удален отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 69 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 3

69. Бельгия в принципе сохраняет за собой право применять положения своего внутреннего законодательства для целей налогообложения прибыли бельгийских постоянных представительств (ПП) компаний-резидентов стран, с которыми она ведет переговоры. Однако, если такое отношение оправдано общим режимом, предоставленным в таких странах постоянным представительствам (ПП) компаний-резидентов Бельгии, Бельгия C (24) согласится облагать эту прибыль по обычной ставке, применимой к бельгийским компаниям. Бельгия также сохраняет за собой право взимать, в качестве минимального налога, свой авансовый платеж по движимому имуществу (précompte mobilier) с дивидендов, полученных бельгийскими постоянными представительствами (ПП) компаний-нерезидентов.» Пункт 69 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 64 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 64 Модельной конвенции 1977 года был изменен и перенумерован в пункт 69, а заголовок, предшествующий пункту 64, был перемещен вместе с ним и изменен путем замены «Пункт 4» на «Пункт 3» отчетом

под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 64 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«Пункт 4»

64. Бельгия сохраняет за собой право применять положения своего внутреннего законодательства для целей налогообложения прибыли бельгийских постоянных представительств компаний и ассоциаций — резидентов стран, с которыми она ведет переговоры, если такое отношение оправдано общим режимом, предоставленным в таких странах постоянным представительствам компаний и ассоциаций — резидентов Бельгии (пункт 4).»

Пункт 64 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 70: Соответствует пункту 52 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 70 был изменен и перенумерован в пункт 91 (см. историю пункта 91), а пункт 52 был перенумерован в пункт 70 и изменен путем изменения предлагаемого положения и добавления заключительного предложения отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 52 имел следующую редакцию: «52. Существует согласие, что в этих ситуациях возникает двойное налогообложение и что должен быть найден какой-либо метод устранения. Большинство стран-членов могут предоставлять зачет в этих случаях на основании своего внутреннего законодательства или в соответствии с пунктом 3. Государства, которые не могут предоставить зачет таким образом или которые желают прояснить ситуацию, могут пожелать дополнить положение в своей конвенции с Договаривающимся государством, резидентом которого является предприятие, формулировкой, позволяющей Государству, в котором расположено постоянное представительство, зачитывать налоговое обязательство в Государстве, в котором возникает доход, в размере, не превышающем сумму, которую предприятия-резиденты в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство, могут требовать на основании конвенции этого Договаривающегося государства с третьим государством. Если налог, который не может быть возмещен в соответствии с конвенцией между третьим государством и государством резидентства предприятия, имеющего постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, ниже, чем налог по конвенции между третьим государством и Договаривающимся государством, в котором расположено постоянное представительство, то зачитывается только меньший налог, взимаемый в третьем государстве. Этот результат будет достигнут путем добавления следующих слов после первого предложения пункта 3: «Когда постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве предприятия другого Договаривающегося государства получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства и право или актив, в отношении которых выплачиваются дивиденды, проценты или роялти, фактически связаны с этим постоянным представительством, первое упомянутое государство предоставляет налоговый зачет в отношении налога, уплаченного в третьем государстве с дивидендов, процентов или роялти, в зависимости от случая, путем применения ставки налога, предусмотренной в конвенции в отношении налогов на С (24) доходы и капитал между государством, резидентом которого является предприятие, и третьим государством. Однако сумма зачета не должна превышать сумму, которую предприятие, являющееся резидентом первого упомянутого государства, может требовать в соответствии с конвенцией этого государства о доходах и капитале с третьим государством.»» Пункт 52 был изменен 23 октября 1997 г. путем замены предлагаемого положения, включенного в конце пункта, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 23 июля 1992 г. и до 23 октября 1997 г. предлагаемое положение пункта 52 имело следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«Когда постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве предприятия другого Договаривающегося государства получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства и право или актив, в отношении которых выплачиваются дивиденды, проценты или роялти, фактически связаны с этим постоянным представительством, первое упомянутое государство предоставляет налоговый зачет в отношении налога, уплаченного в третьем государстве с дивидендов, процентов или роялти, в зависимости от случая, но сумма такого зачета не должна превышать сумму, рассчитанную путем применения соответствующей ставки, предусмотренной конвенцией в отношении налогов на доходы и на капитал между Договаривающимся государством, резидентом которого является предприятие, и третьим.» Пункт 52 Модельной конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 г., когда он был изменен и перенумерован в пункт 50 (см. историю пункта 68) и был добавлен новый пункт 52 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого отчета под названием «Трехсторонние случаи» (Triangular Cases) (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). Пункт 71: Изменен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 71 имел следующую редакцию: «71. Когда постоянное представительство, расположенное в одном Договаривающемся государстве, предприятия-резидента другого Договаривающегося государства (государства резидентства) получает дивиденды, проценты или роялти из третьего государства (государства источника) и, согласно процедуре, согласованной между государством резидентства и государством источника, государство источника запрашивает свидетельство о резидентстве для применения налога у источника по ставке, предусмотренной в конвенции между государством источника и государством резидентства, это свидетельство должно быть выдано последним государством. Хотя эта процедура может быть полезна, когда государство резидентства применяет метод кредита (зачета), она, по-видимому, не имеет смысла, когда это государство использует метод освобождения, поскольку доход из третьего государства не подлежит налогообложению в государстве резидентства предприятия. С другой стороны, государство, в котором расположено постоянное представительство, могло бы извлечь выгоду из участия в процедуре сертификации, поскольку эта процедура предоставила бы полезную информацию для целей аудита. Еще один вопрос, который возникает в трехсторонних случаях, — это злоупотребления. Если Договаривающееся государство, резидентом которого является предприятие, освобождает от налога прибыль постоянного представительства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, существует опасность того, что предприятие переведет активы, такие как акции, облигации или патенты, в постоянные представительства в государствах, которые предлагают весьма благоприятный налоговый режим, и при определенных обстоятельствах возникающий доход может не облагаться налогом ни в одном из трех государств. Для предотвращения таких практик, которые могут рассматриваться как злоупотребление, в конвенцию между государством, резидентом которого является предприятие, и третьим государством (государством источника) может быть включено положение, предусматривающее, что предприятие может требовать льготы по конвенции только в том случае, если доход, полученный С (24) постоянным представительством, расположенным в другом государстве, облагается налогом в обычном порядке в государстве постоянного представительства.» Пункт 71 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 53. В эту дату пункт 71 был удален, а пункт 53 был перенумерован в пункт 71 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 53 Модельной конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 г., когда он был удален и был добавлен новый пункт 53 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе

пункта 60 другого отчета под названием «Трехсторонние случаи» (Triangular Cases) (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Следует, однако, указать, что могут возникнуть трудности в отношении суммы зачета, подлежащего предоставлению, если постоянные представительства в государстве A пользуются конвенцией, которую государство B заключило с государством C. Такая сумма может составлять либо сумму налога, фактически взысканного государством C, либо сумму налога, которую государство C может взыскать в силу либо своей конвенции с государством A, либо своей конвенции с государством B. Кроме того, возникает вопрос, не предоставляется ли такой зачет дважды, то есть один раз в государстве A, где расположено постоянное представительство, и снова в государстве B, государстве резидентства. Урегулирование таких проблем, при необходимости, в двусторонних переговорах относится к Договаривающимся государствам.»

Пункт 53 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 71 в редакции после 23 июля 1992 г. был удален 31 марта 1994 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (1994 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 71 имел следующую редакцию: «71. Греция принимает положения пункта 4, но желает сохранить возможность не применять положения статей 11 и 12, если долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты, и имущество или право, порождающие роялти, были созданы или уступлены главным образом с целью воспользоваться статьями 11 и 12 соответственно, а не по добросовестным коммерческим причинам (bona fide).» Пункт 71 был добавлен 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 72: Изменен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 72 имел следующую редакцию: «72. В дополнение к рассмотренному здесь типичному трехстороннему случаю возникают и другие трехсторонние случаи, в частности, когда государство предприятия также является государством, из которого происходит доход, относимый к постоянному представительству в другом государстве (см. также пункт 5 Комментария к статье 21). Государства могут урегулировать эти вопросы в двусторонних переговорах.» Пункт 72 ранее был изменен 15 июля 2014 г. путем замены слова «приписываемый» (ascribable) на «относимый» (attributed) отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 72 имел следующую редакцию: «72. В дополнение к рассмотренному здесь типичному трехстороннему случаю возникают и другие трехсторонние случаи, в частности, когда государство предприятия также является государством, C (24) из которого происходит доход, приписываемый постоянному представительству в другом государстве (см. также пункт 5 Комментария к статье 21). Государства могут урегулировать эти вопросы в двусторонних переговорах.» Пункт 72 в редакции до 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 54. В эту дату пункт 72 был перенумерован в пункт 92 (см. историю пункта 92), предшествующий пункту 72 заголовок был перемещен вместе с ним, а пункт 54 был перенумерован в пункт 72 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 54 Модельной конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 г., когда он был удален, заголовок, предшествующий пункту 54, был перемещен непосредственно перед пунктом 51, и был добавлен новый пункт 54 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The

Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 60 другого отчета под названием «Трехсторонние случаи» (Triangular Cases) (принятого Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 54 имел следующую редакцию: «54. Хотя предприятие государства (A) обычно может требовать в отношении постоянного представительства, которым оно обладает в другом государстве (B), льготы по положениям конвенции между этими двумя государствами A и B, оно тем не менее не может, если такое постоянное представительство получает доход из третьего государства (C), ссылаться на положения конвенции между государствами B и C в пользу такого постоянного представительства, поскольку оно, предприятие, фактически не является резидентом ни одного из этих двух государств (см. статью 1). Это следствие общеизвестного принципа относительного действия договоров, означающего, что они имеют силу только между Договаривающимися государствами.»

Пункт 54 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 73: Соответствует пункту 55 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 55 был перенумерован в пункт 73, а заголовок, предшествующий пункту 55, был перемещен вместе с ним отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 55 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 56 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 55 Модельной конвенции 1977 года был удален, пункт 56 был перенумерован в пункт 55 и изменен путем замены «Пункт 5» на «Пункт 4», а заголовок, предшествующий пункту 56, был перемещен вместе с ним отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 56 был добавлен, а предшествующий ему заголовок был перемещен из положения непосредственно перед пунктом 18 при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 55 Модельной конвенции 1977 года был удален 23 июля 1992 г. отчетом под названием «Пересмотр Модельной налоговой конвенции» (The Revision of the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 55 имел следующую редакцию: «55. Равным образом такое предприятие не могло бы ссылаться для этой цели на оговорку о режиме наибольшего благоприятствования, сколь бы общими ни были ее условия, включенную в договор или соглашение, заключенное между государствами A и B. В действительности всегда признавалось, что такая оговорка не применяется в случае конвенций об избежании двойного налогообложения, поскольку они по существу основаны на принципе взаимности. Следует, однако, отметить, что некоторые государства предусмотрели в своих конвенциях об избежании двойного налогообложения возможность применения положений последних «в особых случаях» к постоянным представительствам C (24) предприятий третьего государства.»

Пункт 55 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 74: Соответствует пункту 56 в редакции до 17 июля 2008 г., когда он был изменен и перенумерован в пункт 74 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-

Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 56 имел следующую редакцию: «56. Пункт 4 не запрещает стране заемщика рассматривать проценты как дивиденды в соответствии со своими внутренними правилами тонкой капитализации в той мере, в какой они совместимы с пунктом 1 статьи 9 или

пунктом 6 статьи 11. Однако если такое обращение является результатом правил, которые несовместимы с указанными статьями и которые применяются только к кредиторам-нерезидентам (исключая кредиторов-резидентов), то такое обращение запрещено пунктом 4.» Пункт 56 Модельной конвенции 1977 года был заменен 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 55 (см. историю пункта 73), заголовок, предшествующий пункту 56, был перемещен вместе с ним и изменен, и был добавлен новый пункт 56 отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 66 a) предыдущего отчета под названием «Тонкая капитализация» (Thin Capitalisation) (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.).

Пункт 75: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 76: Соответствует пункту 57 Модельной конвенции 1977 г. в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 57 был перенумерован в пункт 76, а заголовок, предшествовавший пункту 57, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Заголовок, предшествовавший пункту 57 Модельной конвенции 1977 г., был изменён 23 июля 1992 г. путём замены «Пункт 6» на «Пункт 5» отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 57, имел следующую редакцию: «Пункт 6» Пункт 57 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 18 Проекта конвенции 1963 г., принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 18 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 57, а заголовок, предшествовавший пункту 19, был перемещён непосредственно перед пунктом 57, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 18 имел следующую редакцию: «18. Пункт 5 запрещает Государству предоставлять различный режим двум предприятиям, являющимся резидентами на его территории, капитал одного из которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося C (24) государства. Это положение и дискриминация, которой оно кладёт конец, относятся только к налогообложению предприятий, а не лиц, владеющих или контролирующих их капитал. Его цель, следовательно, состоит в том, чтобы обеспечить равный режим для налогоплательщиков, являющихся резидентами одного и того же Государства, а не подчинять иностранный капитал в руках партнёров или акционеров режиму, идентичному тому, который применяется к отечественному капиталу. Пункт 5 не связан с гражданством (nationality) в смысле пункта 2 и никоим образом не имеет целью ввести в Статью новое понятие „национальности капитала“.» Пункт 77: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе

другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 78: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 79: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым

Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 80: Соответствует пункту 59 в редакции до 17 июля 2008 г., когда он был перенумерован в пункт 80 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 59 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 61 (см. историю пункта 82), заголовок, предшествовавший пункту 59, был перемещён вместе с ним и был добавлен новый пункт 59, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пунктов 30 и 31 предшествующего отчёта под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний» (Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies) (принятого Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.). Пункт 81: Соответствует пункту 60 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 60 был перенумерован в пункт 81, а заголовок, предшествовавший пункту 60, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 60 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 58 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 60 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 62 (см. историю пункта 83), а пункт 58 был перенумерован в пункт 60, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 58, был перемещён вместе с ним и изменён путём замены «Пункт 7» на «Пункт 6». В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. заголовок, предшествовавший пункту 58, имел следующую редакцию: «Пункт 7» Пункт 58 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 19 Проекта конвенции 1963 г., принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 19 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 58, а C (24) предшествующий заголовок был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 19 имел следующую редакцию: «19. В этом пункте указывается, что слово „налогообложение“ (taxation), используемое в предшествующих пунктах Статьи, означает налоги любого рода и наименования, взимаемые Государством, его политическими подразделениями или местными органами власти либо от их имени. Он не требует каких-либо особых комментариев.» Пункт 82: Удалён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 82 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

«82. Толкование, данное в пунктах 57 и 58 выше, не поддерживается Германией, налоговое законодательство которой требует применения минимальной ставки в отношении исключительно входящих источников применительно к нерезидентам; минимальная ставка близка к нижнему концу прогрессивной шкалы налогообложения.» Пункт 82 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 61. 17 июля 2008 г. пункт 61 был изменён путём замены перекрёстных ссылок на пункты «38 и 39» ссылками на «57 и 58» и перенумерован в пункт 82, а заголовок, предшествовавший пункту 61, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 31 марта 1994 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 61 имел следующую редакцию: «61. Толкование, данное в пунктах 38 и 39 выше, не поддерживается Германией, налоговое законодательство которой

требует применения минимальной ставки в отношении исключительно входящих источников применительно к нерезидентам; минимальная ставка близка к нижнему концу прогрессивной шкалы налогообложения.» Пункт 61 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (1994 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 61 имел следующую редакцию: «61. Толкование, данное в пунктах 38 и 39 выше, не поддерживается Германией, налоговое законодательство которой требует применения минимальной ставки в отношении нерезидентов. Согласно налоговому законодательству Германии прибыль постоянного представительства предприятия, осуществляемого в Германии физическим лицом-нерезидентом, облагается подоходным налогом по минимальной ставке 25 процентов. С другой стороны, налоговое законодательство Германии ограничивает применение более высоких ставок путём строгого ограничения базы для определения ставки, применимой к прибыли, полученной из немецких источников, — тем самым исключая любую прибыль, полученную теми частями предприятия, которые расположены за границей. Более того, поскольку минимальная ставка 25 процентов близка к нижнему концу прогрессивной шкалы налогообложения, которая составляет от 22 процентов до 56 процентов, Германия придерживается мнения, что применение минимальной ставки 25 процентов не нарушает положений пункта 3.» Пункт 61 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 59 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 61 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 64 (см. историю пункта 85), заголовок, предшествовавший пункту 61, был перемещён вместе с ним, пункт 59 был перенумерован в пункт 61 и изменён путём замены содержащихся в нём ссылок на пункты 40 и 41 и на пункт 4 Статьи ссылками соответственно на пункты 38 и 39 и на пункт 3 Статьи, а заголовок, предшествовавший пункту 59, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 59 имел следующую редакцию: «59. Толкование, данное в пунктах 40 и 41 выше, не поддерживается С (24) Германией, налоговое законодательство которой требует применения минимальной ставки в отношении нерезидентов. Согласно налоговому законодательству Германии прибыль постоянного представительства предприятия, осуществляемого в Германии физическим лицом-нерезидентом, облагается подоходным налогом по минимальной ставке 25 процентов. С другой стороны, налоговое законодательство Германии ограничивает применение более высоких ставок путём строгого ограничения базы для определения ставки, применимой к прибыли, полученной из немецких источников, — тем самым исключая любую прибыль, полученную теми частями предприятия, которые расположены за границей. Более того, поскольку минимальная ставка 25 процентов близка к нижнему концу прогрессивной шкалы налогообложения, которая составляет от 22 процентов до 56 процентов,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Германия придерживается мнения, что применение минимальной ставки 25 процентов не нарушает положений пункта 4.»

Пункт 59 и предшествующий заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 83: Соответствует пункту 62 в редакции до 17 июля 2008 г., когда он был изменён и перенумерован в пункт 83 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 62 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 60 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 62 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 66 (см. историю пункта 88), заголовок, предшествовавший пункту 62, был перемещён вместе с ним, а пункт 60 был перенумерован в пункт 62, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 60 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 84: Удалён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 84 имел следующую редакцию: «84. В отношении пункта 71 Нидерланды признают, что Государства могут пожелать включить в свои двусторонние конвенции положение, обеспечивающее отказ в предоставлении льгот Конвенции в „треугольных случаях“ (triangular cases), которые могут рассматриваться как злоупотребление. Однако при разработке подобных положений исходной точкой всегда должно быть то, что льготы Конвенции могут быть заявлены, если только ситуация не рассматривается как злоупотребление. Далее Нидерланды хотели бы выразить мнение о том, что понятие „обычно облагаемый налогом“ (normally taxed) является слишком неопределённым, чтобы служить решающим ориентиром при определении того, является ли ситуация злоупотреблением или нет.» Пункт 84 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 63. В эту дату пункт 63 был изменён путём замены перекрёстной ссылки на «пункт 53» перекрёстной ссылкой на «пункт 71» и перенумерован в пункт 84 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 63 имел следующую редакцию: «63. В отношении пункта 53 Нидерланды признают, что Государства могут пожелать включить в свои двусторонние конвенции положение, обеспечивающее отказ в предоставлении льгот Конвенции в „треугольных случаях“ (triangular cases), которые могут рассматриваться как злоупотребление. Однако при разработке подобных положений исходной точкой всегда должно быть то, что льготы Конвенции могут быть заявлены, если только ситуация не рассматривается как злоупотребление. Далее Нидерланды хотели бы выразить мнение о том, С (24) что понятие „обычно облагаемый налогом“ (normally taxed) является слишком неопределённым, чтобы служить решающим ориентиром при определении того, является ли ситуация злоупотреблением или нет.» Пункт 63 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был перенумерован в пункт 67 (см. историю пункта 89) и был добавлен новый пункт 63, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 85: Соответствует пункту 64 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 64 был изменён путём исключения Австралии из перечня стран, делающих замечание, перенумерован в пункт 85, а заголовок, предшествовавший

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

пункту 64, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (The Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)) (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 64 имел следующую редакцию: «64. Австралия, Канада и Новая Зеландия сохраняют свои позиции по настоящей Статье.» Пункт 64 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 61 Модельной конвенции 1977 г. Пункт 64 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 69 (см. историю пункта 69), а заголовок, предшествовавший пункту 64, был перемещён вместе с ним и изменён путём замены «Пункт 4» на «Пункт 3», пункт 61 был перенумерован в пункт 64, а заголовок, предшествовавший пункту 61, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (The Revision of the Model Convention), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 61 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 20 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 20 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 61, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 20 имел следующую редакцию: «20. Канада

сохраняет свою позицию по настоящей Статье.» Пункт 86: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 86 имел следующую редакцию:

«86. Австралия оставляет за собой право предлагать поправки для обеспечения того, чтобы Австралия могла продолжать применять определённые положения своего внутреннего законодательства, касающиеся вычетов на НИОКР и взимания налога у источника.» Пункт 86 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 87: Соответствует пункту 65 в редакции до 17 июля 2008 г., когда он был перенумерован в пункт 87 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основании другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 65 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был удалён и был добавлен новый пункт 65 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 65 имел следующую редакцию: «65. Япония сохраняет за собой право не распространять на постоянные представительства нерезидентов льготы мер налоговых стимулов, введённых для целей национальной политики.» C (24)

Пункт 65 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 88: Соответствует пункту 66 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 66 был перенумерован в пункт 88, и заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основании другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 66 был изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 66 имел следующую редакцию: «66. Франция желает оставить за собой возможность применять положения пункта 1 только к физическим лицам, ввиду французской судебной практики и того факта, что пункты 3, 4 и 5 уже предоставляют компаниям широкую защиту от дискриминации. Она также желает оставить за собой возможность предоставлять только французским гражданам освобождение, предусмотренное её внутренним законодательством, от налогообложения доходов от отчуждения недвижимого имущества, которое составляет место жительства во Франции французских граждан, имеющих место жительства за границей.» Пункт 66 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 62 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 66 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован в пункт 70 (см. историю пункта 91), заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён вместе с ним и изменён, пункт 62 был изменён и перенумерован в пункт 66, и заголовок, предшествующий пункту 62, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 62 имел следующую редакцию: «62. Франция принимает положения пункта 1, но желает оставить за собой возможность предоставлять только французским гражданам освобождение, предусмотренное её внутренним законодательством, от налогообложения доходов от отчуждения недвижимого имущества, которое составляет, полностью или частично, место жительства во Франции французских граждан, имеющих место жительства за границей.»

Пункт 62 и предшествующий заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 89: Изменён 22 июля 2010 г., путём добавления Чили в качестве страны, делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 89 имел следующую редакцию: «89. Соединённое Королевство резервирует свою позицию в отношении второго предложения пункта 1.» Пункт 89 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 67. 17 июля 2008 г. пункт 67 был перенумерован в пункт 89 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основании другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 67 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 63 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 63 Модельной конвенции 1977 г. был С (24) перенумерован в пункт 67 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 63 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 90: Изменён 21 ноября 2017 г., путём добавления Японии и Соединённых Штатов в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 90 имел следующую редакцию: «90. Чили, Эстония и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 90 был ранее изменён 15 июля 2014 г., путём добавления Эстонии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 90 имел следующую редакцию: «90. Чили и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 90 был ранее изменён 22 июля 2010 г., путём добавления Чили в качестве страны, делающей оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 90 имел следующую редакцию: «90. Швейцария оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 90 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 68. 17 июля 2008 г. пункт 68 был перенумерован в пункт 90, и заголовок, предшествующий пункту 68, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основании другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). Пункт 68 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 90.1: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 91: Соответствует пункту 70 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 70 был изменён и перенумерован в пункт 91, и заголовок, предшествующий пункту 70, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основании другого доклада под названием «Применение и толкование статьи 24 (Недискриминация)» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 70 имел следующую редакцию: «70. Франция принимает положения пункта 4, но желает оставить за собой возможность применять положения своего внутреннего законодательства, касающиеся ограничения вычета процентов, уплачиваемых французской компанией иностранной материнской компании.» Пункт 70 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 66 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 66 Модельной конвенции 1977 г. был изменён путём

замены содержащейся в нём ссылки на пункт 5 ссылкой на пункт 4, перенумерован в пункт 70, и заголовок, предшествующий пункту 66, был перемещён вместе с ним и изменён путём замены «Пункт 5» на «Пункт 4», докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. С (24)

пункт 66 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Пункт 5

66. Франция принимает положения пункта 5, но желает сохранить за собой возможность применять положения своего внутреннего законодательства, касающиеся ограничения вычета процентов, уплачиваемых французской компанией иностранной материнской компании.»

Пункт 66 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 24

Пункт 92: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Ирландии из списка стран,

делающих оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 92 имел следующую редакцию: «92. Чили, Греция, Ирландия и Соединённое Королевство оставляют за собой право ограничить применение Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.»

Пункт 92 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка

стран, делающих оговорку, путём добавления Чили и исключения Люксембурга, докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 92 имел следующую редакцию: «92. Греция, Ирландия, Люксембург и Соединённое Королевство оставляют за собой право ограничить применение Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.»

Пункт 92 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г., соответствовал пункту 72. 17 июля 2008 г.

пункт 72 был перенумерован как пункт 92, а заголовок,

предшествующий пункту 72, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «The Application and Interpretation of Article 24 (Non- Discrimination)» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 июня 2008 г.).

Пункт 72 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Люксембурга в список

стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 72 имел следующую редакцию: «72. Греция, Ирландия и Соединённое Королевство оставляют за собой право ограничить сферу действия Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.»

Пункт 72 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Греции и

Ирландии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 72 имел следующую редакцию: «72. Соединённое Королевство

оставляет за собой право ограничить сферу действия Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией.»

Пункт 72 и предшествующий ему заголовок были добавлены 23 июля 1992 г. докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

C (24)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

ОТНОСИТЕЛЬНО ПРОЦЕДУРЫ ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ

I. Предварительные замечания

1. Настоящая Статья учреждает процедуру взаимного согласования (MAP) для разрешения трудностей, возникающих при применении Конвенции в самом широком смысле этого термина. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. В ней, во-первых, в пунктах 1 и 2 предусматривается, что компетентные органы должны стремиться путем взаимного согласования разрешать ситуацию налогоплательщиков, подвергающихся налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

3. В ней также, в пункте 3, компетентным органам двух Государств предлагается и предоставляется право разрешать путем взаимного согласования проблемы, касающиеся толкования или применения Конвенции, и, кроме того, консультироваться друг с другом для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

4. Что касается практического осуществления процедуры взаимного согласования (MAP), Статья, в пункте 4, лишь уполномочивает компетентные органы напрямую общаться друг с другом, минуя дипломатические каналы, и, если они сочтут это целесообразным, проводить устный обмен мнениями через совместную комиссию, специально назначенную для этой цели. Статья 26 применяется к обмену информацией для целей положений настоящей Статьи. Таким образом обеспечивается конфиденциальность информации, обмениваемой для целей процедуры взаимного согласования (MAP). (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

5. Наконец, пункт 5 предусматривает механизм, который позволяет налогоплательщику запросить арбитражное разбирательство по неразрешенным вопросам, которые помешали компетентным органам достичь взаимного согласования в течение двух лет. Хотя процедура взаимного согласования (MAP) представляет собой в целом эффективный и действенный метод разрешения споров, возникающих в рамках Конвенции, могут быть случаи, когда компетентные органы не могут прийти к согласию относительно того, что налогообложение обоими Государствами соответствует Конвенции. Арбитражный процесс, предусмотренный пунктом 5, позволяет разрешать такие случаи, позволяя принять независимое решение по неразрешенным вопросам, тем самым позволяя достичь взаимного согласования. Этот процесс является неотъемлемой частью процедуры взаимного C (25) согласования (MAP) и не представляет собой альтернативный путь разрешения споров, касающихся применения Конвенции. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

5.1 Обязательство разрешать путем взаимного согласования случаи налогообложения, не соответствующие Конвенции, является неотъемлемой частью обязательств, принимаемых Договаривающимся государством при заключении налогового договора, и должно выполняться добросовестно. В частности, требование в пункте 2 о том, что компетентный орган «должен стремиться» разрешить случай путем взаимного согласования с компетентным органом другого Договаривающегося государства, означает, что компетентные органы обязаны стремиться разрешить случай справедливым и объективным образом, по существу, в соответствии с условиями Конвенции и применимыми принципами международного права в отношении толкования договоров. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Поскольку Статья лишь устанавливает общие правила, касающиеся процедуры взаимного согласования (МАР), комментарии ниже призваны разъяснить цель таких правил, а также, при необходимости, дополнить их, ссылаясь, в частности, на правила и практику, применяемые на международном уровне при проведении процедур взаимного согласования (МАР) или на внутреннем уровне при проведении процедур, существующих в большинстве стран-членов ОЭСР для рассмотрения спорных налоговых претензий. В частности, поскольку пункт 5 прямо требует от компетентных органов согласовать порядок применения предусмотренного им арбитражного процесса, комментарии ниже подробно обсуждают различные процедурные аспекты этого процесса. Приложение к настоящему Комментарию содержит образец формы соглашения, который компетентные органы могут использовать в качестве основы для установления порядка применения арбитражного процесса; это Приложение рассматривает различные структурные и процедурные вопросы, обсуждает различные положения образца соглашения и, в некоторых случаях, предлагает альтернативные варианты. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.1 Посредством Статьи 25 Договаривающиеся государства делегировали компетентным органам широкие полномочия, касающиеся применения и толкования положений Конвенции. Пункт 2 уполномочивает компетентные органы разрешать путем взаимного согласования случаи, представленные С (25) налогоплательщиками, с целью избежания налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в результате применения внутреннего законодательства, но не соответствовало бы Конвенции. Пункт 3 аналогичным образом уполномочивает компетентные органы разрешать путем взаимного согласования трудности или сомнения, касающиеся толкования или применения Конвенции, как в отдельных случаях (например, в отношении дела одного налогоплательщика), так и в более общем плане (например, посредством совместного толкования положения договора, применимого к большому числу

налогоплательщиков). В соответствии с пунктом 3 компетентные органы могут, в частности, заключать взаимные соглашения для определения термина, не определенного в Конвенции, или для дополнения или разъяснения определения определенного термина, когда такое соглашение разрешило бы трудности или сомнения, возникающие в отношении толкования или применения Конвенции. Такие обстоятельства могли бы возникнуть, например, когда конфликт в значении в соответствии с внутренним законодательством двух Государств создает трудности или приводит к непреднамеренному или абсурдному результату. Как прямо признается в пункте 2 Статьи 3, соглашение, достигнутое в соответствии с пунктом 3 относительно значения термина, используемого в Конвенции, имеет преимущественную силу перед значением этого термина в соответствии с внутренним законодательством каждого Государства. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.2 В более общем плане, хотя статус взаимного соглашения, достигнутого в соответствии со Статьей 25, в соответствии с внутренним законодательством может различаться между Государствами, ясно, что принципы международного права в отношении толкования договоров, закрепленные в статьях 31 и 32 Венской конвенции о праве международных договоров, позволяют национальным судам принимать во внимание такое соглашение. Целью Статьи 25 является содействие, посредством консультаций и взаимного согласования между компетентными органами, единообразному рассмотрению отдельных случаев и одинаковому толкованию и/или применению положений Конвенции в обоих Государствах. Статья 25 также уполномочивает компетентные органы разрешать путем взаимного согласования трудности или сомнения, касающиеся толкования или применения Конвенции; такое взаимное соглашение, достигнутое в соответствии с прямым предписанием, содержащимся в пункте 3 Статьи, представляет собой объективное свидетельство взаимного понимания компетентными органами значения Конвенции и ее условий. По этим причинам соглашение, достигнутое компетентными органами в соответствии со Статьей 25, должно приниматься во внимание для целей толкования Конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.3 Кроме того, существуют случаи, когда применение определенных положений договора было прямо делегировано Договаривающимися государствами компетентным органам, и соглашения, достигнутые компетентными органами по этим вопросам, юридически регулируют применение этих положений. Подпункт d) пункта 2 Статьи 4, например, предусматривает, что компетентные органы разрешают путем взаимного согласования определенные случаи, когда физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся государств в соответствии с пунктом 1 этой С (25)

Статьи. Некоторые договоры аналогичным образом делегируют компетентным органам право совместно определять статус различных структур (entities) или договоренностей для целей определенных положений договора (см., например, подпункт (i) подпункта b) предлагаемого положения в пункте 35 Комментария к Статье 1) или право дополнять или изменять перечни структур (entities), договоренностей или положений внутреннего законодательства, упомянутых в этих договорах. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункты 1 и 2

7. Правила, изложенные в пунктах 1 и 2, предусматривают устранение в конкретном случае налогообложения, не соответствующего Конвенции. Как известно, в таких случаях налогоплательщики обычно могут обращаться в налоговый суд, либо немедленно, либо после отклонения их возражений налоговыми органами. Когда налогообложение, не соответствующее Конвенции, возникает в результате неправильного применения Конвенции в обоих Государствах, налогоплательщики затем вынуждены судиться в каждом Государстве со всеми недостатками и неопределенностями, которые влечет за собой такая ситуация. Таким образом, пункт 1 предоставляет затронутым налогоплательщикам, не лишая их обычных доступных средств правовой защиты, процедуру, которая называется процедурой взаимного согласования (MAP), поскольку она направлена, на своей второй стадии, на разрешение спора на согласованной основе, т.е. по соглашению между компетентными органами, при этом первая стадия проводится исключительно в одном из Договаривающихся государств с момента подачи возражения до принятия решения по нему компетентным органом. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8. В любом случае, процедура взаимного согласования (MAP) явно является особой процедурой, находящейся за пределами внутреннего законодательства. Из этого следует, что она может быть приведена в действие исключительно в случаях, подпадающих под пункт 1, т.е. в случаях, когда налог был начислен или будет начислен в нарушение положений Конвенции. Таким образом, если налог был начислен в противоречие как Конвенции, так и внутреннему законодательству, этот случай подлежит процедуре взаимного согласования (MAP) только в той степени, в какой затрагивается Конвенция, если только не существует связующая связь между нормами Конвенции и нормами внутреннего законодательства, которые были неправильно применены. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

C (25) 9. На практике процедура применяется к случаям — безусловно, наиболее многочисленным — когда рассматриваемая мера приводит к двойному налогообложению, которое является конкретной целью Конвенции, чтобы избежать его. Среди наиболее распространенных случаев следует отметить следующие:

— вопросы, касающиеся отнесения прибыли к постоянному представительству (ПП) в соответствии с пунктом 2 Статьи 7;

— налогообложение в Государстве плательщика — в случае особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход — избыточной части процентов и роялти, в соответствии с положениями Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 4 Статьи 12;

— случаи применения законодательства по борьбе с недостаточной капитализацией, когда Государство компании-должника рассматривало проценты как дивиденды, если такое рассмотрение основано на положениях конвенции, соответствующих, например, Статье 9 или пункту 6 Статьи 11;

— случаи, когда недостаток информации о фактической ситуации налогоплательщика привел к неправильному применению Конвенции, особенно в отношении определения резидентства (пункт 2 Статьи 4), существования постоянного представительства (ПП) (Статья 5) или временного характера услуг, оказываемых работником (пункт 2 Статьи 15). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

10. Статья 25 также предусматривает механизм, позволяющий компетентным органам консультироваться друг с другом с целью разрешения, в контексте проблем трансфертного ценообразования, не только проблем юридического двойного налогообложения, но и экономического двойного налогообложения, и особенно тех, которые возникают в результате

включения прибыли ассоциированных предприятий в соответствии с пунктом 1 Статьи 9; соответствующие корректировки, которые должны быть сделаны в соответствии с пунктом 2 той же Статьи, таким образом, подпадают под сферу действия процедуры взаимного согласования (МАР), как в отношении оценки их обоснованности, так и для определения их суммы. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Это фактически подразумевается в формулировке пункта 2 Статьи 9, когда рассматриваемая двусторонняя конвенция содержит положение такого типа. Когда двусторонняя конвенция не содержит правил, аналогичных правилам пункта 2 Статьи 9 (как это обычно бывает для конвенций, подписанных до 1977 г.), сам факт того, что Договаривающиеся государства включили в конвенцию текст Статьи 9, ограниченный текстом пункта 1 — который обычно лишь подтверждает в целом аналогичные правила, существующие во внутреннем законодательстве — указывает на то, что намерение состояло в том, чтобы экономическое двойное налогообложение охватывалось Конвенцией. В результате большинство стран-членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует — по крайней мере — духу конвенции и подпадает под сферу действия процедуры взаимного согласования (МАР), установленной в соответствии со Статьей 25. C (25) (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

12. Хотя процедура взаимного согласования (МАР) играет четкую роль в решении вопросов, возникающих в отношении видов корректировок, упомянутых в пункте 2 Статьи 9, из этого следует, что даже при отсутствии такого положения Государства должны стремиться избегать двойного налогообложения, в том числе путем предоставления соответствующих корректировок в случаях, предусмотренных в пункте 2. Хотя могут существовать некоторые разногласия во мнениях, Государства, как правило, рассматривали бы инициированную налогоплательщиком процедуру взаимного согласования (МАР), основанную на экономическом двойном налогообложении, противоречащем положениям Статьи 9, как охватывающую вопросы о том, должна ли была быть предоставлена соответствующая корректировка, даже при отсутствии положения, аналогичного пункту 2 Статьи 9. Однако Государства, не разделяющие эту точку зрения, на практике находят способы устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, связанных с добросовестными компаниями, используя положения своего внутреннего законодательства. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

13. Процедура взаимного согласования (МАР) также применима в отсутствие какого-либо двойного налогообложения, противоречащего Конвенции, как только оспариваемое налогообложение прямо противоречит норме Конвенции. Таков случай, когда одно Государство облагает налогом определенный класс дохода, в отношении которого Конвенция предоставляет исключительное право налогообложения другому Государству, даже если последнее не может реализовать его из-за пробела в своем внутреннем законодательстве. Другая категория случаев касается лиц, которые, будучи гражданами одного Договаривающегося государства, но резидентами другого Государства, подвергаются в этом другом Государстве налоговому режиму, который является дискриминационным в соответствии с положениями пункта 1 Статьи 24. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

14. Следует отметить, что процедура взаимного согласования, в отличие от процедуры оспаривания требований по внутреннему законодательству, может быть инициирована налогоплательщиком, не дожидаясь, пока налогообложение, которое он считает «не соответствующим Конвенции», будет начислено ему или о нём ему будет сообщено. Чтобы иметь возможность инициировать процедуру, он должен — и этого достаточно — установить, что «действия одного или обоих Договаривающихся государств» приведут к такому налогообложению и что это налогообложение представляет собой риск, который является не просто возможным, а вероятным. Такие действия означают все акты или решения, законодательного или нормативного характера и общего либо индивидуального применения, прямым и необходимым следствием которых является начисление налога заявителю вопреки положениям Конвенции. Так, например, если изменение налогового законодательства Договаривающегося государства приведёт к тому, C (25) что лицо, получающее определённый вид дохода, будет подвергнуто налогообложению, не соответствующему Конвенции, это лицо могло бы инициировать процедуру взаимного согласования, как только закон будет изменён и это лицо получит соответствующий доход либо станет вероятным, что лицо получит такой доход. Другие примеры включают подачу декларации в

системе самооценки или активную проверку конкретной позиции налогоплательщика в отчётности в ходе налоговой проверки в той мере, в какой любое из этих событий создаёт

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

вероятность налогообложения, не соответствующего Конвенции (например, когда позиция в отчётности при самооценке, которую налогоплательщик обязан занять согласно внутреннему законодательству Договаривающегося государства, если бы она была предложена этим государством в качестве начисления в режиме, не основанном на самооценке, породила бы вероятность налогообложения, не соответствующего Конвенции, либо когда такие обстоятельства, как опубликованные позиции Договаривающегося государства или его практика налоговых проверок, создают существенную вероятность того, что активная проверка конкретной позиции в отчётности, подобной позиции налогоплательщика, приведёт к предлагаемым начислениям, которые породили бы вероятность налогообложения, не соответствующего Конвенции). Другим примером может служить случай, когда законодательство Договаривающегося государства о трансфертном ценообразовании требует от налогоплательщика отразить налогооблагаемый доход в сумме, большей, чем та, которая следовала бы из фактических цен, использованных налогоплательщиком в его сделках со связанной стороной, чтобы соблюсти принцип «вытянутой руки», и когда имеются существенные сомнения в том, сможет ли связанная сторона налогоплательщика получить соответствующую корректировку в другом Договаривающемся государстве в отсутствие процедуры взаимного согласования. Такие действия могут также пониматься как включающие добросовестные корректировки, инициированные налогоплательщиком, которые разрешены внутренним законодательством некоторых стран и которые позволяют налогоплательщику при соответствующих обстоятельствах внести изменения в ранее поданную налоговую декларацию, чтобы отразить цену в контролируемой сделке или отнесение прибыли к постоянному представительству, которые, по мнению налогоплательщика, соответствуют принципу «вытянутой руки» (см. пункт 6.1 Комментария к статье 9 и пункт 59.1 Комментария к статье 7). Как указано вступительными словами пункта 1, вопрос о том, приведут ли действия одного или обоих Договаривающихся государств к налогообложению, не соответствующему Конвенции, должен определяться с точки зрения налогоплательщика. Хотя убеждение налогоплательщика в том, что такое налогообложение будет иметь место, должно быть разумным и должно основываться на фактах, которые могут быть установлены, налоговые органы не должны отказывать в рассмотрении запроса по пункту 1 лишь потому, что они считают, что не доказано (например, по стандартам доказывания внутреннего законодательства по «балансу вероятностей»), что такое налогообложение наступит. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

15. Поскольку первые шаги в процедуре взаимного согласования могут быть инициированы на весьма ранней стадии, исходя лишь из вероятности налогообложения, не C (25) соответствующего Конвенции, инициирование процедуры таким образом не считалось бы датой начала для целей определения начала двухлетнего периода, упомянутого в пункте 5 Статьи. Пункт 75 ниже разъясняет, когда этот двухлетний период начинается. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

16. Чтобы быть допустимыми, возражения, представленные по пункту 1, должны прежде всего удовлетворять двум требованиям, прямо сформулированным в этом пункте: они должны быть представлены компетентному органу любого из Договаривающихся государств и они должны быть так представлены в течение трёх лет с первого уведомления о действии, которое приводит к налогообложению, не соответствующему Конвенции. Конвенция не устанавливает каких-либо особых правил относительно формы возражений. Компетентные органы могут предписать особые процедуры, которые они считают целесообразными. Если особая процедура не была установлена, возражения могут быть представлены тем же способом, каким возражения, касающиеся налогов, представляются налоговым органам соответствующего государства. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17. Предоставляемая налогоплательщику возможность представить своё дело компетентному органу любого из Договаривающихся государств предназначена для усиления общего принципа,

согласно которому доступ к процедуре взаимного согласования должен быть как можно более широким, и для обеспечения гибкости. Эта возможность также предназначена для обеспечения того, чтобы решение о том, должно ли дело перейти ко второй стадии процедуры взаимного согласования (т. е. быть обсуждено компетентными органами обоих Договаривающихся государств), было открыто для рассмотрения обоими компетентными органами. Пункт 1 позволяет лицу представить своё дело компетентному органу любого из Договаривающихся государств; он не препятствует лицу представить своё дело компетентным органам обоих Договаривающихся государств одновременно (см. пункт 75 ниже). Когда лицо представляет своё дело компетентным органам обоих Договаривающихся государств, оно должно надлежащим образом информировать оба компетентных органа, чтобы облегчить скоординированный подход к делу. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18. С другой стороны, Договаривающиеся государства могут считать, что налогоплательщики не должны иметь возможности представлять свои дела компетентному органу любого из государств, а должны в первую очередь быть обязаны представлять свои дела компетентному органу государства, резидентами которого они являются. Однако когда лицо, являющееся гражданином одного государства, но резидентом другого, жалуется на то, что оно подверглось в этом другом государстве налогообложению (или какому-либо связанному с ним требованию), которое является дискриминационным по пункту 1 статьи 24, представляется более целесообразным по очевидным C (25) причинам разрешить ему в виде исключения из альтернативного правила, обязывающего налогоплательщика представить своё дело компетентному органу государства его резидентства, представить своё возражение компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого он является. Аналогично представляется более целесообразным, чтобы тому же компетентному органу представлялось возражение лицом, которое, не будучи резидентом Договаривающегося государства, является гражданином Договаривающегося государства и чьё дело подпадает

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

под пункт 1 статьи 24. Чтобы учесть альтернативное правило и исключение для дел, подпадающих под пункт 1 статьи 24, пункт 1 должен быть изменён следующим образом:

1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих государств, представить своё дело компетентному органу Договаривающегося государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под пункт 1 статьи 24, — компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого оно является. Дело должно быть представлено в течение трёх лет с первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции. Договаривающиеся государства, предпочитающие это альтернативное правило, должны принять соответствующие меры для обеспечения широкого доступа к процедуре взаимного согласования и того, чтобы решение о том, должно ли дело перейти ко второй стадии процедуры взаимного согласования, надлежащим образом рассматривалось обоими компетентными органами. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

19. Если налогоплательщик становится резидентом какого-либо государства после налогообложения, которое он считает не соответствующим Конвенции, он должен, согласно альтернативному правилу в пункте 18 выше, тем не менее всё же представить своё возражение компетентному органу другого государства, резидентом которого он был в течение периода, в отношении которого такое налогообложение было или будет начислено. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

20. Трёхлетний срок, установленный вторым предложением пункта 1 для представления возражений, предназначен для защиты администраций от поздних возражений. Этот срок должен рассматриваться как минимальный, так что Договаривающиеся государства свободны согласовать в своих двусторонних конвенциях более длительный период в интересах налогоплательщиков, например по аналогии в частности со сроками, установленными их соответствующими внутренними правилами в отношении налоговых конвенций. Договаривающиеся государства

могут опустить второе предложение пункта 1, если они согласны с тем, что их соответствующие внутренние правила применяются автоматически к таким возражениям и являются более благоприятными по своим последствиям для С (25) затронутых налогоплательщиков либо потому, что они допускают более длительный срок для представления возражений, либо потому, что они не устанавливают каких-либо сроков для этой цели. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

21. Положение, фиксирующее начальную точку трёхлетнего срока как дату «первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции», должно толковаться

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

наиболее благоприятным для налогоплательщика образом. Таким образом, даже если такое налогообложение непосредственно начисляется во исполнение административного решения или действия общего применения, срок начинает течь только с даты уведомления об индивидуальном действии, порождающем такое налогообложение, то есть, при наиболее благоприятном толковании, с самого акта налогообложения, о чём свидетельствует уведомление о начислении налога либо официальное требование или иной документ о взыскании или взимании налога. Поскольку налогоплательщик имеет право представить дело как только налогоплательщик считает, что налогообложение приведёт к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции, тогда как трёхлетний срок начинается только когда этот результат материализовался, будут случаи, когда налогоплательщик будет иметь право инициировать процедуру взаимного согласования до того, как начнёт течь трёхлетний срок (см. примеры такой ситуации, приведённые в пункте 14 выше). (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

22. В большинстве случаев будет ясно, что составляет соответствующее уведомление о начислении налога, официальное требование или иной документ о взыскании или взимании налога, и обычно будут существовать нормы внутреннего законодательства, регулирующие то, когда такое уведомление считается «данным». Такое внутреннее законодательство обычно будет ориентироваться на время, когда уведомление отправлено (время отправки), на определённое число дней после его отправки, на время, когда ожидается его прибытие по адресу, по которому оно направлено (оба из которых являются моментами презюмируемого физического получения), или на время, когда оно фактически физически получено (время фактического физического получения). При отсутствии таких правил обычно следует считать временем уведомления либо время фактического физического получения, либо, когда это не достаточно подтверждено доказательствами, время, когда уведомление в нормальном порядке ожидалось бы прибывшим по соответствующему адресу, памятуя о том, что это положение должно толковаться наиболее благоприятным для налогоплательщика образом. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

23. В случаях самооценки обычно будет иметь место некоторое уведомление, осуществляющее это начисление (такое как уведомление об обязанности либо об отказе или корректировке требования о возврате), и, как правило, время уведомления, а не время, когда налогоплательщик подаёт декларацию при самооценке, являлось бы начальной точкой для течения трёхлетнего периода. Когда налогоплательщик уплачивает дополнительный налог в связи с подачей изменённой декларации, отражающей С (25) добросовестную корректировку, инициированную налогоплательщиком (как описано в пункте 14 выше), начальной точкой трёхлетнего срока, как правило, было бы уведомление о начислении или об обязанности, вытекающее из изменённой декларации, а не время уплаты дополнительного налога. Могут, однако, быть случаи, когда нет уведомления об обязанности или тому подобного. В таких случаях соответствующим временем «уведомления» было бы время, когда налогоплательщик в нормальном ходе событий считался бы осведомлённым о налогообложении, которое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

фактически не соответствует Конвенции. Это могло бы, например, быть тогда, когда информация, фиксирующая перевод средств, впервые становится доступной налогоплательщику, например в банковском остатке или выписке. Срок начинает течь независимо от того, считает ли

налогоплательщик фактически налогообложение на этой стадии противоречащим Конвенции, при условии что разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика было бы способно заключить на этой стадии, что налогообложение не соответствует Конвенции. В таких случаях уведомления налогоплательщика о факте налогообложения достаточно. Когда, однако, лишь сочетание самооценки с каким-либо иным обстоятельством побудило бы разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика заключить, что налогообложение противоречит Конвенции (такое как судебное решение, определяющее, что взимание налога в деле, аналогичном делу налогоплательщика, противоречит положениям Конвенции), срок начинает течь только когда материализуется последнее обстоятельство. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

24. Если налог взимается путём удержания у источника, срок начинает течь с момента выплаты дохода; однако если налогоплательщик докажет, что лишь в более позднюю дату он узнал о произведённом удержании, срок начнётся с этой даты. Когда именно сочетание решений или действий, предпринятых в обоих Договаривающихся государствах, приводит к налогообложению, не соответствующему Конвенции, срок начинает течь только с первого уведомления о наиболее недавнем решении или действии. Это означает, что когда, например, Договаривающееся государство взимает налог, не соответствующий Конвенции, но другое государство предоставляет устранение в отношении такого налога согласно статье 23 A или статье 23 B, так что двойного налогообложения нет, налогоплательщик на практике часто не будет инициировать процедуру взаимного согласования в отношении действия первого государства. Если, однако, другое государство впоследствии уведомляет налогоплательщика об отказе в устранении, так что теперь возникает двойное налогообложение, новый срок начинается с этого уведомления, поскольку сочетанные действия обоих государств тогда приводят к тому, что налогоплательщик подвергается двойному налогообложению вопреки положениям Конвенции. В некоторых случаях, особенно такого типа, записи, хранящиеся у налоговых органов, могли быть в обычном порядке уничтожены до истечения срока, в соответствии с обычной практикой одного или обоих государств. Обязательства по Конвенции не препятствуют такому уничтожению и не требуют от компетентного органа принимать C (25) доводы налогоплательщика без доказательств, но в таких случаях налогоплательщику должна быть предоставлена возможность восполнить недостаток доказательств по мере продолжения процедуры взаимного согласования в той мере, в какой это допускает внутреннее законодательство. В некоторых случаях другое Договаривающееся государство может быть в состоянии предоставить достаточные доказательства в соответствии со статьёй 26 Модельной налоговой конвенции. Разумеется, предпочтительнее, чтобы такие записи сохранялись налоговыми органами в течение всего периода

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

в течение которого налогоплательщик способен стремиться инициировать процедуру взаимного согласования в отношении конкретного вопроса. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

25. Трёхлетний срок продолжает течь в течение любых процедур по внутреннему законодательству (включая административные) (например, процедуры внутреннего обжалования). Это может создавать трудности, фактически требуя от налогоплательщика выбора между средствами правовой защиты по внутреннему законодательству и по процедуре взаимного согласования. Некоторые налогоплательщики могут полагаться исключительно на процедуру взаимного согласования, однако многие налогоплательщики будут пытаться преодолеть эти трудности путём инициирования процедуры взаимного согласования одновременно с инициированием действий по внутреннему законодательству, даже если процесс по внутреннему законодательству первоначально активно не ведётся. Это может привести к неэффективному использованию ресурсов процедуры взаимного согласования. Там, где внутреннее законодательство позволяет, некоторые государства могут пожелать специально урегулировать этот вопрос, предусмотрев приостановление трёхлетнего (или более длительного) срока на время процедур по внутреннему законодательству. Два подхода, каждый из которых согласуется со Статьёй 25, заключаются, с одной стороны, в требовании к налогоплательщику инициировать процедуру взаимного согласования без приостановления в период внутренних процедур, но при этом компетентные органы не вступают в переговоры всерьёз до окончательного разрешения действия по внутреннему законодательству, либо, с другой стороны, в том, что компетентные органы вступают в переговоры, но без окончательного достижения соглашения, пока и до тех пор,

пока налогоплательщик не согласится отозвать действия по внутреннему законодательству. Эта вторая возможность рассматривается в пункте 42 настоящего Комментария. В любом из этих случаев налогоплательщик должен быть поставлен в известность о том, что применяется соответствующий подход. Независимо от того, считает ли налогоплательщик, что существует необходимость подать «защитную» жалобу по внутреннему законодательству (поскольку, например, существуют внутренние сроки давности для возбуждения действий по внутреннему законодательству), предпочтительным подходом для всех сторон часто является то, что процедура взаимного согласования должна быть первоначальным приоритетом для разрешения вопросов налогоплательщика и для разрешения их на двусторонней основе. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

26. Некоторые государства могут отказывать налогоплательщику в возможности инициировать процедуру взаимного согласования по пункту 1 Статьи 25 в случаях, когда операции, к которым относится запрос, рассматриваются как злоупотребление. Этот вопрос тесно связан с вопросом «ненадлежащего использования Конвенции», рассматриваемым в C (25) пункте 54 и последующих пунктах Комментария к Статье 1. При отсутствии специального положения, однако, не существует общего правила, отказывающего в доступе к процедуре взаимного согласования в ситуациях, воспринимаемых как злоупотребление. Сам по себе тот факт, что налоговое начисление производится на основании положения об избежании налогообложения внутреннего законодательства, не должен служить основанием для отказа в доступе к взаимному согласованию. Однако в случаях, когда имеют место серьёзные нарушения внутреннего законодательства, влекущие значительные штрафы, некоторые государства могут пожелать отказать в доступе к

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

процедуре взаимного согласования. Обстоятельства, при которых государство отказывало бы в доступе к процедуре взаимного согласования, должны быть ясно изложены в Конвенции. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Некоторые государства считают определённые вопросы не подлежащими разрешению в рамках процедуры взаимного согласования в целом либо, по крайней мере, в рамках инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования в силу конституционных или иных положений внутреннего законодательства либо решений. Примером могла бы служить ситуация, когда предоставление налогоплательщику устранения налогообложения противоречило бы окончательному судебному решению, которого налоговый орган обязан придерживаться в силу конституции этого государства. Признанный общий принцип для налоговых и иных договоров состоит в том, что внутреннее законодательство, даже внутреннее конституционное право, не оправдывает неисполнения договорных обязательств. Статья 27 Венской конвенции о праве международных договоров отражает этот общий принцип договорного права. Из этого следует, что любое обоснование того, что в иных случаях являлось бы нарушением Конвенции, должно быть найдено в самих положениях Конвенции, толкуемых в соответствии с общепринятыми принципами толкования налоговых договоров. Такое обоснование было бы редким, поскольку оно регулировало бы не просто то, как вопрос будет рассматриваться двумя государствами после того, как он окажется в рамках процедуры взаимного согласования, а вместо этого препятствовало бы тому, чтобы вопрос вообще достиг стадии, когда он рассматривается обоими государствами. Поскольку такое определение может на практике быть достигнуто одним из государств без консультации с другим и поскольку может существовать двустороннее решение, которое в силу этого остаётся нерассмотренным, вывод о том, что вопрос не подлежит инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования, не должен делаться легкомысленно и должен подтверждаться положениями Конвенции в том виде, в каком они были согласованы. Компетентный орган, ссылающийся на препятствие по внутреннему законодательству как на причину недопущения инициирования налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, должен уведомить об этом другой компетентный орган и надлежащим образом разъяснить правовую основу своей позиции. Чаще подлинные препятствия по внутреннему законодательству не препятствуют тому, чтобы вопрос поступил в процедуру взаимного согласования, однако если они ясно и недвусмысленно препятствуют компетентному органу разрешить вопрос таким образом, чтобы избежать налогообложения налогоплательщика,

не соответствующего Конвенции, и нет реальной возможности того, что другое государство разрешит вопрос для налогоплательщика, то такая ситуация должна быть доведена до сведения налогоплательщиков публично, с тем чтобы налогоплательщики не имели ложных ожиданий относительно вероятных результатов С (25) процедуры. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

28. В иных случаях инициирование процедуры взаимного согласования может быть допущено, однако вопросы внутреннего законодательства, возникшие после переговоров о заключении договора, могут воспрепятствовать компетентному органу разрешить, даже частично, вопрос, поднятый налогоплательщиком. Там, где такие изменения имеют юридически

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

ограничивающее воздействие на компетентный орган, так что двусторонние обсуждения явно не могут разрешить дело, большинство государств согласилось бы с тем, что это изменение обстоятельств имеет столь существенное значение, что позволяет этому компетентному органу выйти из процедуры. В некоторых случаях трудность может быть, однако, лишь временной, например на период, пока принимается исправляющее законодательство, и в таком случае процедура должна быть приостановлена, а не прекращена. Двум компетентным органам потребуется обсудить эту трудность и её возможное влияние на процедуру взаимного согласования. Будут также ситуации, когда решение полностью или частично в пользу налогоплательщика является обязательным и должно соблюдаться одним из компетентных органов, но при этом всё же сохраняется возможность для обсуждений в рамках взаимного согласования, как, например, когда один компетентный орган демонстрирует другому, что последний должен предоставить устранение налогообложения. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

29. Меньше оснований полагаться на внутреннее законодательство для того, чтобы не исполнять соглашение, достигнутое в рамках процедуры взаимного согласования. Обязанность исполнять такие соглашения недвусмысленно закреплена в последнем предложении пункта 2, и препятствия к исполнению, уже существовавшие, как правило, должны быть учтены в самих условиях соглашения. Поскольку налоговые конвенции ведутся на переговорах на фоне изменяющегося корпуса внутреннего законодательства, которое иногда трудно предсказать, и поскольку обе стороны осознают это при переговорах о первоначальной Конвенции и при достижении взаимных соглашений, последующие неожиданные изменения, которые изменяют фундаментальную основу взаимного соглашения, как правило, рассматривались бы как требующие пересмотра соглашения в необходимой мере. Очевидно, что при развитии внутреннего законодательства такого рода — что должно происходить лишь редко — обязательства добросовестности требуют, чтобы об этом было уведомлено как можно скорее, и должна быть приложена добросовестная попытка добиться пересмотренного или нового взаимного соглашения в той мере, в какой развитие внутреннего законодательства это позволяет. В этих случаях запрос налогоплательщика должен рассматриваться как продолжающий действовать, а не как требующий подачи этим лицом нового заявления. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

30. Что касается самой процедуры, необходимо кратко рассмотреть две отдельные стадии, на которые она разделена (см. пункт 7 выше). С (25) (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

31. На первой стадии, которая открывается представлением возражений налогоплательщика, процедура протекает исключительно на уровне взаимоотношений между налогоплательщиком и компетентными органами государства, в которое дело было представлено. Положения пункта 1 дают соответствующему налогоплательщику право обратиться к компетентному органу любого из государств,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

независимо от того, исчерпаны ли все средства правовой защиты, имеющиеся по внутреннему законодательству каждого из двух государств. С другой стороны, компетентный орган обязан рассмотреть, является ли возражение обоснованным, и, если оно представляется обоснованным,

принять по нему меры в одной из двух форм, предусмотренных пунктом 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

31.1 Определение того, представляется ли возражение «… обоснованным», требует от компетентного органа, в который было представлено дело, провести предварительную оценку возражения налогоплательщика с тем, чтобы определить, является ли налогообложение в обоих Договаривающихся государствах соответствующим положениям Конвенции. Уместно считать возражение обоснованным там, где в любом из Договаривающихся государств имеется или есть разумные основания полагать, что будет иметь место налогообложение, не соответствующее Конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32. Если надлежащим образом обратившийся компетентный орган признаёт, что жалоба обоснованна, и считает, что обжалуемое налогообложение обусловлено полностью или частично мерой, принятой в этом государстве, он должен предоставить заявителю удовлетворение как можно скорее путём внесения таких корректировок или предоставления таких устранений, которые представляются обоснованными. В этой ситуации вопрос может быть разрешён без перехода за пределы первой (односторонней) стадии процедуры взаимного согласования. С другой стороны, может оказаться полезным обменяться взглядами и информацией с компетентным органом другого Договаривающегося государства, например, для подтверждения данного толкования Конвенции. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Если, однако, этому компетентному органу представляется, что обжалуемое налогообложение обусловлено полностью или частично мерой, принятой в другом государстве, на него будет возложено — более того, это будет его обязанностью, как ясно следует из положений пункта 2, — привести в движение вторую (двустороннюю) стадию процедуры взаимного согласования. Важно, чтобы соответствующий компетентный орган исполнил эту обязанность как можно быстрее, особенно в случаях, когда прибыль ассоциированных предприятий была скорректирована в результате корректировок трансфертного ценообразования. С (25) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

34. Налогоплательщик вправе представить своё дело по пункту 1 компетентному органу любого из государств независимо от того, подал ли он также заявление или начал судебное разбирательство по внутреннему законодательству одного (или обоих) государств. Если судебное разбирательство находится на рассмотрении в государстве, в которое представлено заявление, компетентный орган этого государства не должен ожидать окончательного судебного решения,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

а должен указать, считает ли он дело подлежащим процедуре взаимного согласования. Если он принимает такое решение, ему надлежит определить, способен ли он сам прийти к удовлетворительному решению или дело должно быть представлено компетентному органу другого Договаривающегося государства. Заявление налогоплательщика о приведении в движение процедуры взаимного согласования не должно отклоняться без веских оснований. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

35. Если заявление было окончательно разрешено судом в любом из государств, налогоплательщик может тем не менее пожелать представить или продолжить заявление в рамках процедуры взаимного согласования. В некоторых государствах компетентный орган может быть в состоянии прийти к удовлетворительному решению, которое отступает от судебного решения. В других государствах компетентный орган связан судебным решением (то есть он обязан по закону следовать судебному решению) или не будет отступать от судебного решения в силу административной политики или практики. Он может тем не менее представить дело компетентному органу другого Договаривающегося государства и просить последний принять меры для избежания двойного налогообложения. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

36. На своей второй стадии — которая открывается обращением к компетентному органу другого государства со стороны компетентного органа, к которому налогоплательщик обратился, — процедура отныне находится на уровне взаимоотношений между государствами, как если бы, так сказать, государство, которому была представлена жалоба, оказало ей свою поддержку. Но хотя

эта процедура бесспорно является процедурой между государствами, с другой стороны, может быть поставлен вопрос:

— является ли она, как предполагают название Статьи и термины, употреблённые в первом предложении пункта 2, не более чем простой процедурой взаимного согласования или представляет собой осуществление pactum de contrahendo, возлагающего на стороны лишь обязанность вести переговоры, но никоим образом не возлагающего на них обязанность достичь соглашения;

— или же, напротив, её следует рассматривать (исходя из существования арбитражного процесса, предусмотренного пунктом 5 для разрешения нерешённых вопросов, либо исходя из допущения, что процедура протекает в рамках совместной комиссии) как процедуру юрисдикционного С (25) характера, возлагающую на стороны обязанность разрешить спор. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

37. Пункт 2, несомненно, влечёт обязанность вести переговоры; однако что касается достижения взаимного соглашения посредством процедуры, то на компетентные органы возложена лишь обязанность прилагать все усилия, а не достигать результата. Пункт 5, однако, предусматривает механизм, который позволит

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

достичь соглашения даже если имеются вопросы, по которым компетентные органы не смогли достичь соглашения путём переговоров. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

38. При поиске взаимного согласия компетентные органы должны сначала, конечно, определить свою позицию в свете норм их соответствующих налоговых законодательств и положений Конвенции, которые являются обязательными для них в такой же степени, как и для налогоплательщика. Если строгое применение таких норм или положений исключает достижение какого-либо соглашения, можно обоснованно считать, что компетентные органы, как и в случае международного арбитража, могут, субсидиарно, принимать во внимание соображения справедливости для удовлетворения требований налогоплательщика. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

38.1 Сочетание двусторонних налоговых конвенций, заключенных между несколькими Государствами, может позволить компетентным органам этих Государств разрешать многосторонние дела путем взаимного согласия в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 25 этих конвенций. Многостороннее взаимное согласие может быть достигнуто либо путем переговоров о едином соглашении между всеми компетентными органами заинтересованных Государств, либо путем переговоров об отдельных, но согласованных двусторонних взаимных соглашениях. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.2 Это может, например, иметь место для определения надлежащего распределения прибыли от предпринимательской деятельности между постоянными представительствами (ПП), которые предприятие имеет в двух разных Государствах, с которыми Государство предприятия имеет налоговые конвенции. В таком случае корректировка, сделанная в отношении операций между двумя постоянными представительствами (ПП), может повлиять на налогообложение предприятия в Государстве резидентства. Основываясь на пунктах 1 и 2 статьи 25 налоговых конвенций между Государством предприятия и Государствами, в которых расположены постоянные представительства (ПП), компетентный орган Государства предприятия явно имеет полномочия стремиться разрешить дело путем взаимного согласия с компетентными органами Государств, в которых расположены постоянные представительства (ПП), и определить надлежащее отнесение прибыли к постоянным представительствам (ПП) своего резидента в соответствии с обеими налоговыми конвенциями. Если налоговые конвенции между Государством предприятия и Государствами, в которых расположены постоянные представительства (ПП), содержат различные версии статьи 7 (например, версию, включенную в Модельную конвенцию ОЭСР в 2010 году в одной конвенции, и предыдущую версию статьи 7 в другой конвенции), компетентные органы могут принимать во внимание соображения справедливости, как указано в пункте 38 выше, с

целью нахождения надлежащего решения для обеспечения налогообложения в соответствии с положениями применимых конвенций. C (25) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.3 Это может, например, также иметь место, когда ряд ассоциированных предприятий из разных Государств участвуют в серии интегрированных контролируемых операций и существуют двусторонние налоговые конвенции между Государствами всех предприятий. Такая серия интегрированных контролируемых операций могла бы существовать, например, когда интеллектуальная собственность передается по лицензии в рамках контролируемой операции между двумя участниками группы многонационального предприятия (МНП) и затем используется лицензиатом для производства товаров, продаваемых лицензиатом другим участникам группы МНП. Основываясь на пунктах 1 и 2 статьи 25 этих налоговых конвенций, компетентные органы Государств этих предприятий явно имеют полномочия стремиться определять надлежащие цены передачи для контролируемых операций, соответствующие принципу «вытянутой руки» статьи 9. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.4 Как признано в пункте 55 ниже, в многостороннем случае, описанном в пункте 38.2, пункт 3 статьи 25 налоговой конвенции между Государствами, в которых расположены постоянные представительства (ПП), позволяет этим двум Государствам консультироваться друг с другом для обеспечения эффективного действия конвенции и надлежащего устранения двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.5 Стремление к определенности может привести к тому, что налогоплательщики будут добиваться многосторонних предварительных ценовых соглашений («ПЦС») для заблаговременного определения трансфертного ценообразования контролируемых операций между ассоциированными предприятиями нескольких Государств. Если существуют двусторонние налоговые конвенции между всеми этими Государствами и представляется, что действия по меньшей мере одного из этих Государств, вероятно, приведут к налогообложению налогоплательщика не в соответствии с положениями конвенции, статья 25 этих конвенций позволяет компетентным органам этих Государств вести переговоры на многосторонней основе о надлежащем наборе критериев для определения трансфертного ценообразования для контролируемых операций. Многостороннее ПЦС может быть достигнуто либо путем переговоров о едином соглашении между всеми компетентными органами заинтересованных Государств, либо путем переговоров об отдельных, но согласованных двусторонних взаимных соглашениях. C (25) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

39. Цель последнего предложения пункта 2 заключается в том, чтобы дать странам, имеющим в своем внутреннем законодательстве сроки, касающиеся корректировок начислений и возвратов налогов, возможность применять соглашение, несмотря на такие сроки. Однако это положение не препятствует таким Государствам, которые не могут, по конституционным или другим правовым основаниям, отменить сроки давности во внутреннем законодательстве, включать в само взаимное соглашение такие сроки, которые адаптированы к их внутреннему сроку исковой давности (см. также пункт 62 Комментария к статье 7 и пункт 10 Комментария к статье 9, которые предлагают альтернативный подход к решению этого вопроса в Конвенции). В некоторых крайних случаях Договаривающееся государство может предпочесть не заключать взаимное соглашение, выполнение которого потребовало бы игнорирования внутреннего срока исковой давности (с учетом возможного применения пункта 5, если такой образ действий помешает разрешению дела о взаимном соглашении). Помимо сроков давности могут существовать и другие препятствия, такие как «окончательные судебные решения», для вступления соглашения в силу. Договаривающиеся государства свободны договариваться о твердых положениях для устранения таких препятствий. Что касается практического осуществления процедуры, то обычно рекомендуется, чтобы налоговые администрации прилагали все усилия для обеспечения того, чтобы, насколько это возможно, процедура взаимного согласования (MAP) ни в коем случае не была сорвана операционными задержками или, в случае применимости сроков давности, совокупным воздействием сроков давности и операционных задержек. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Комитет по налоговым вопросам сделал ряд рекомендаций по проблемам, возникающим в связи с соответствующими корректировками прибыли от предпринимательской деятельности

после корректировок трансфертного ценообразования (реализация пунктов 1 и 2 статьи 9), а также по трудностям применения процедуры взаимного согласования (MAP) в таких ситуациях:

a) Налоговые органы должны как можно скорее уведомлять налогоплательщиков о своем намерении произвести корректировку трансфертного ценообразования (и, если дата такого уведомления может быть важна, обеспечивать максимально скорейшее предоставление четкого официального уведомления), поскольку особенно полезно обеспечить максимально ранние и полные контакты по всем соответствующим вопросам между налоговыми органами и налогоплательщиками в рамках одной юрисдикции и, через национальные границы, между ассоциированными предприятиями и соответствующими налоговыми органами.

b) Компетентные органы должны общаться друг с другом по этим вопросам максимально гибким образом, будь то в письменной форме, по телефону, или путем личных встреч или обсуждений за круглым столом, в зависимости от того, что наиболее подходит, и должны стремиться разрабатывать наиболее эффективные способы решения соответствующих проблем. Следует поощрять использование положений статьи 26 об обмене информацией для оказания помощи компетентному органу в получении хорошо разработанной фактической информации, на основе которой может быть принято решение. C (25)

c) В ходе процедур взаимного согласования (MAP) по вопросам трансфертного ценообразования заинтересованным налогоплательщикам должна быть предоставлена любая разумная возможность представить соответствующие факты и аргументы компетентным органам как в письменной, так и в устной форме. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

41. Что касается процедуры взаимного согласования (MAP) в целом, Комитет рекомендовал следующее:

a) Формальности, связанные с возбуждением и проведением процедуры взаимного согласования (MAP), должны быть сведены к минимуму, а любые излишние формальности устранены.

b) Дела о взаимном соглашении должны решаться по существу каждого отдельного случая, а не со ссылкой на какой-либо баланс результатов в других случаях.

c) Компетентные органы должны, при необходимости, разрабатывать и публиковать внутренние правила, руководства и процедуры, касающиеся использования процедуры взаимного согласования (MAP). (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

42. Может возникнуть случай, когда взаимное соглашение заключается в отношении налогоплательщика, который подал иск с той же целью в компетентный суд любого из Договаривающихся государств, и такой иск все еще находится на рассмотрении. В таком случае не было бы оснований для отклонения запроса налогоплательщика о разрешении ему отложить принятие решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования (MAP), до тех пор, пока суд не вынесет свое решение по этому иску. Кроме того, компетентные органы могут обоснованно придерживаться мнения, что если иск налогоплательщика касается конкретного вопроса, по которому этим же налогоплательщиком испрашивается взаимное согласие, обсуждения любой степени подробности на уровне компетентных органов должны дождаться решения суда. Если запрос налогоплательщика на процедуру взаимного согласования (MAP) относится к другим налоговым годам, чем судебное разбирательство, но к по существу тем же фактическим и юридическим вопросам, так что судебный результат на практике, как ожидается, повлияет на налоговый режим налогоплательщика в годах, не являющихся конкретным предметом судебного разбирательства, ситуация на практике может быть такой же, как и в только что упомянутых случаях. В любом случае ожидание решения суда или иное приостановление процедуры взаимного согласования (MAP), пока идут формализованные внутренние процедуры обжалования, не будет нарушать или приводить к истечению двухлетнего периода, упомянутого в пункте 5 статьи. Конечно, если компетентные органы считают, в любом случае, что вопрос может быть разрешен, несмотря на внутренние судебные разбирательства (поскольку, например, компетентный орган, в котором рассматривается судебный иск, не будет юридически связан или ограничен судебным решением), то процедура взаимного согласования (MAP) может проходить в обычном порядке. Компетентный орган может быть юридически лишен возможности поддерживать налогообложение, если суд решил, что такое налогообложение не соответствует

положениям налогового договора. Напротив, в некоторых странах компетентный орган не будет юридически лишен возможности предоставлять устранение двойного налогообложения, несмотря на решение суда о том, что такое налогообложение соответствует положениям налогового договора. В таком случае ничто (например, административная политика или практика) не должно препятствовать компетентным органам достигать взаимного соглашения, в соответствии с которым Договаривающееся государство будет освобождать от налогообложения, которое компетентные органы считают не соответствующим положениям налогового договора, и таким образом отступать от решения, вынесенного судом этого Государства. C (25) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

43. Ситуация также отличается, если по вопросу идет судебное разбирательство, но иск подан другим налогоплательщиком, не тем, кто стремится инициировать процедуру взаимного согласования (MAP). В принципе, если дело налогоплательщика, обращающегося за процедурой взаимного согласования (MAP), поддерживает действия одного или обоих компетентных органов для предотвращения налогообложения, не соответствующего Конвенции, это не должно быть необоснованно отложено до общего разъяснения закона по инициативе другого налогоплательщика, хотя налогоплательщик, ищущий взаимного согласия, может согласиться с этим, если разъяснение, вероятно, будет благоприятствовать делу этого налогоплательщика. В других случаях задержка обсуждений компетентных органов в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) может быть оправдана при всех обстоятельствах, но компетентные органы должны помнить об ограничениях по времени, налагаемых пунктом 5, и должны, насколько это возможно, стремиться предотвратить ущерб для налогоплательщика, ищущего взаимного согласия, в таком случае. Это может быть сделано, если внутреннее законодательство позволяет, путем отсрочки уплаты неоплаченной суммы в течение задержки, или по крайней мере в течение той части задержки, которая находится вне контроля налогоплательщика. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

44. В зависимости от внутренних процедур выбор средств правовой защиты обычно принадлежит налогоплательщику, и в большинстве случаев именно положения внутреннего законодательства о средствах правовой защиты, такие как апелляции или судебные разбирательства, приостанавливаются в пользу менее формального и двустороннего характера процедуры взаимного согласования (MAP). C (25) (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.1 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.2 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.3 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.4 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.5 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.6 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

44.7 (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

45. Как отмечалось выше, может иметь место незавершенный иск налогоплательщика по какому-либо вопросу, или же налогоплательщик мог сохранить право на такие действия в рамках внутреннего законодательства, но при этом компетентные органы все же могут считать, что соглашение может быть достигнуто. Однако в таких случаях необходимо учитывать стремление конкретного компетентного органа избежать каких-либо расхождений или противоречий между решением суда и искомым взаимным соглашением, а также трудностей или рисков злоупотреблений, которые это может повлечь за собой. Короче говоря, следовательно, выполнение такого взаимного соглашения обычно должно быть обусловлено:

— принятием такого взаимного соглашения налогоплательщиком, и

— отзывом налогоплательщиком судебного иска по тем вопросам, которые урегулированы во взаимном соглашении. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

45.1 В некоторых Государствах аудиторские соглашения могут использоваться в качестве механизма для содействия закрытию аудиторских дел. Как следует из слова «соглашение», обычно существуют уступки со стороны как налогоплательщика, так и участвующей налоговой администрации, что может создавать сложные вопросы, когда аудит включает вопросы, связанные

с толкованием или применением налогового договора, которые потенциально могут быть разрешены через процедуру взаимного согласования (MAP). Одной из уступок, которые иногда ищут налоговые администрации, является ограничение дальнейшего обжалования со стороны налогоплательщика, что в некоторых случаях может включать соглашение налогоплательщика не инициировать процедуру взаимного согласования (MAP) в отношении вопросов, охваченных аудиторским соглашением. Двойное налогообложение часто может быть следствием таких договоренностей, которые препятствуют компетентным органам достигать двустороннего разрешения через процедуру взаимного согласования (MAP) и могут фактически привести к тому, что другое Договаривающееся государство откажет в устранении двойного налогообложения в соответствии со своим внутренним законодательством в отношении налога, уплаченного первому Договаривающемуся государству при урегулировании аудита. Таким образом, налогоплательщик не должен быть обязан, в рамках аудиторского соглашения, отказываться от права, предусмотренного пунктом 1 статьи 25, представлять свое дело компетентному органу, поскольку это может препятствовать надлежащему применению налогового договора. Однако для целей данного пункта «аудиторское соглашение» не включает урегулирование спора по договору, являющегося результатом административного или законодательного процесса урегулирования/разрешения споров, который независим от функций аудита и проверки и к которому можно получить доступ только по запросу налогоплательщика. Страны должны информировать своих партнеров по договору о таких административных или законодательных процессах и должны прямо указывать на последствия этих процессов в отношении MAP в своих публичных руководствах по таким процессам и в своих публичных руководствах по программе MAP. C (25) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

46. Некоторые государства придерживаются мнения, что процедура взаимного согласования не может быть инициирована налогоплательщиком, пока и до тех пор, пока не будет уплачена вся сумма налога, являющегося предметом спора, либо её определённая часть. Они считают, что требование об уплате неуплаченных налогов, подлежащих возврату полностью или частично в зависимости от результата процедуры, является по существу процессуальным вопросом, не регулируемым Статьёй 25, и поэтому согласуется с ней. Противоположная точка зрения, разделяемая многими государствами, состоит в том, что

Статья 25 указывает всё, что налогоплательщик должен сделать до начала процедуры,

и что она не устанавливает такого требования. Эти государства находят подтверждение своей позиции в том, что процедура может быть применена ещё до того, как налогоплательщик был обложен налогом или уведомлён о налоговой обязанности (как отмечено в пункте 14 выше), а также в признании того, что такое требование явно отсутствует для процедуры, инициированной компетентным органом на основании пункта 3. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

47. Статья 25 не даёт абсолютно ясного ответа на вопрос о том, может ли инициированная налогоплательщиком процедура взаимного согласования быть отклонена на том основании, что не была произведена необходимая уплата всего или части налога, являющегося предметом спора. Однако какой бы ни была точка зрения по этому вопросу, при применении Статьи следует признавать, что процедура взаимного согласования поддерживает материальные положения Конвенции и что текст Статьи 25 поэтому должен пониматься в своём контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения и избежания налогообложения. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

47.1 В отличие от споров, которые касаются исключительно применения внутреннего права Договаривающегося государства, споры, рассматриваемые в рамках процедуры взаимного согласования, в большинстве случаев связаны с двойным налогообложением. Поэтому государства должны по возможности учитывать вопросы денежного потока при требовании авансовой уплаты суммы, которая, по утверждению налогоплательщика, была хотя бы частично взыскана вопреки условиям соответствующей Конвенции. Даже если процедура взаимного согласования в конечном итоге устраняет любое двойное налогообложение или C (25) иное налогообложение, не соответствующее Конвенции, требование уплатить налог до завершения процедуры взаимного согласования может навсегда возложить на налогоплательщика издержки временной стоимости денег, представленной суммой, неправомерно начисленной за период до

разрешения дела в процедуре взаимного согласования, по крайней мере в достаточно распространённом случае, когда соответствующие процентные политики соответствующих Договаривающихся государств не компенсируют налогоплательщику полностью эту издержку. Таким образом, это означает, что в таких случаях процедура взаимного согласования не достигла бы цели полного устранения, с экономической точки зрения, бремени двойного налогообложения или иного налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже если это экономическое бремя в конечном итоге устраняется, требование о том, чтобы налогоплательщик уплачивал налоги с одного и того же дохода двум Договаривающимся государствам, может создавать нагрузку на денежный поток, несовместимую с целями Конвенции по устранению барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Как минимум, уплата неуплаченного налога не должна быть условием для начала процедуры взаимного согласования, если она не является условием для начала пересмотра по внутреннему праву. Государства могут пожелать прямо предусмотреть это в Конвенции, добавив следующий текст в конец пункта 2: Приостановление процедур начисления и взыскания в период, пока любое производство по взаимному согласованию находится на рассмотрении, должно быть доступно на тех же условиях, которые применяются к лицу, использующему административное или судебное средство защиты по внутреннему праву. Также представляется, что как минимум, если процедура взаимного согласования инициирована до того, как налогоплательщик был обложен налогом (например, путём начисления), уплата должна требоваться лишь после того, как такое налоговое начисление произошло. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

48. По причинам, изложенным в предыдущем пункте, приостановление взыскания налога до разрешения дела в процедуре взаимного согласования может быть желательной политикой. Более того, любое требование уплатить начисленный налог именно в качестве условия получения доступа к процедуре взаимного согласования для устранения именно этого налога в целом было бы несовместимо с политикой обеспечения широкой доступности процедуры взаимного согласования для разрешения таких споров. Ещё одно неблагоприятное осложнение такого требования может состоять в задержках разрешения дел, если страна менее склонна вступать в добросовестные обсуждения в рамках процедуры взаимного согласования, когда вероятным результатом может быть возврат уже взысканных налогов. Во многих государствах приостановление начисления и/или взыскания налога до разрешения дела в процедуре взаимного согласования может потребовать законодательных изменений для целей его осуществления. Государства могут также С (25) пожелать прямо предусмотреть в Конвенции приостановление процедур начисления и взыскания, добавив следующий текст в конец пункта 2: Процедуры начисления и взыскания должны быть приостановлены в период, пока любое производство по взаимному согласованию находится на рассмотрении.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

В связи с любым приостановлением взыскания налога до разрешения дела в процедуре взаимного согласования важно помнить о возможности применения обеспечительных мер в соответствии с пунктом 4 Статьи 27. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

48.1 Поскольку могут существовать существенные различия в процедурах начисления и взыскания по внутреннему праву Договаривающихся государств, может быть важно проверить в ходе двусторонних переговоров, как эти процедуры будут действовать в каждом государстве до разрешения дела в процедуре взаимного согласования, с тем чтобы устранить любые препятствия, которые такие процедуры могут создавать для эффективного применения Статьи. Например, если государство придерживается мнения, что уплата неуплаченного налога является предварительным условием для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, об этом следует уведомить партнёра по договору в ходе переговоров об условиях Конвенции. Если оба Договаривающихся государства придерживаются этой точки зрения, имеется общее понимание, но также и особый риск того, что налогоплательщик будет обязан уплатить сумму дважды. Если внутреннее право (или договорное положение, такое как в предыдущем пункте) это допускает, одной из возможностей, которую государства могли бы рассмотреть для решения этой проблемы, было бы помещение большей из двух сумм в доверительное управление, на эскроу или аналогичный механизм до результата процедуры взаимного согласования. Альтернативно, банковская гарантия, предоставленная банком налогоплательщика, могла бы быть достаточной

для удовлетворения требований компетентных органов. В качестве другого подхода одно или другое государство (определяемое, например, по времени начисления или по статусу государства резидентства по договору) могло бы согласиться требовать уплаты не более разницы между суммой, уплаченной другому государству, и той суммой, на которую оно претендует, если таковая имеется. Какая из этих возможностей открыта, в конечном итоге будет зависеть от внутреннего права (включая административные требования) конкретного государства и положений применимого договора, но это те виды вариантов, которые по возможности следует рассматривать в стремлении обеспечить максимально эффективную работу процедуры взаимного согласования. Если государства требуют некоторой уплаты неуплаченного налога в качестве предварительного условия для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования либо для активного рассмотрения вопроса в рамках этой процедуры, у них должна быть система возврата суммы процентов на любую базовую сумму, подлежащую возврату налогоплательщику в результате взаимного согласования, достигнутого компетентными органами. Любая такая выплата процентов должна в достаточной мере отражать стоимость C (25) базовой суммы и период времени, в течение которого эта сумма была недоступна налогоплательщику. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

49. Пункт 4 Комментария к Статье 2 разъясняет, что хотя большинство государств не считают проценты и административные штрафы, являющиеся акцессорными по отношению к налогам, охватываемым Статьёй 2, сами по себе охватываемыми Статьёй 2, когда такие проценты и административные штрафы непосредственно связаны с налогами, охватываемыми Статьёй 2, они должны быть соответствующим образом уменьшены или сняты в той же мере, в какой базовый охватываемый налог уменьшается или снимается в соответствии с процедурой взаимного согласования. Следовательно, Договаривающееся государство, которое применило проценты или административный штраф, исчисляемые применительно к базовой налоговой обязанности (или применительно к какой-либо иной сумме, имеющей значение для определения налога, такой как сумма корректировки или сумма налогооблагаемого дохода), и которое впоследствии согласилось в соответствии с процедурой взаимного согласования по пунктам 1 и 2 Статьи 25 уменьшить или снять эту базовую налоговую обязанность, должно пропорционально уменьшить размер или снять такие проценты или административный штраф. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

49.1 Напротив, иные административные штрафы (например, штраф за неведение надлежащей документации по трансфертному ценообразованию) могут касаться вопросов соблюдения внутреннего права, которые не связаны непосредственно с налоговой обязанностью, являющейся предметом запроса о процедуре взаимного согласования. Такие административные штрафы, как правило, не подпадали бы под действие процедуры взаимного согласования по пунктам 1 и 2 Статьи. Однако согласно пункту 3 Статьи 25 компетентные органы могут консультироваться друг с другом и согласиться в конкретном случае, что штраф, не связанный непосредственно с налогообложением, не соответствующим Конвенции, не был или более не является обоснованным. Например, если административный штраф за небрежность, умышленное поведение или мошенничество был наложен в фиксированном размере и впоследствии в процедуре взаимного согласования согласовано, что не было мошеннического умысла, умышленного поведения или небрежности, компетентные органы могут согласиться, что Договаривающееся государство, применившее такой штраф, снимет его. Согласно пункту 3 Статьи компетентные органы могут также заключить общее взаимное согласование, в соответствии с которым они будут стремиться посредством процедуры взаимного согласования разрешать по пунктам 1 и 2 вопросы, связанные с процентами и административными штрафами, которые порождают трудности или сомнения относительно применения Конвенции. Договаривающиеся государства могут, если сочтут это предпочтительным, прямо предусмотреть в пункте 2 Статьи 25 применение этого пункта к процентам и административным штрафам в C (25) делах процедуры взаимного согласования, представленных в соответствии с пунктом 1, добавив следующее в качестве второго предложения: Компетентные органы должны также стремиться согласовать применение положений внутреннего права, касающихся процентов и административных штрафов, связанных с делом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

49.2 Уголовные санкции, налагаемые прокурором или судом, как правило, не подпадали бы под действие процедуры взаимного согласования. Во многих государствах компетентные органы не имели бы законных полномочий уменьшать или снимать такие санкции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

49.3 Взаимное согласование часто приводит к тому, что налоговая обязанность сохраняется в одном Договаривающемся государстве, тогда как другое Договаривающееся государство должно возвратить весь или часть налога, который оно взыскало. В таких случаях налогоплательщик может понести существенное экономическое бремя, если имеются асимметрии в отношении того, как проценты начисляются на налоговые обязанности и на возвраты в двух Договаривающихся государствах. Так будет, например, в случае, когда первое Договаривающееся государство начислило проценты за просрочку уплаты на налог, являвшийся предметом запроса о процедуре взаимного согласования, а второе Договаривающееся государство не предоставляет проценты на сумму переплаты по сумме, которую оно должно возвратить налогоплательщику. Поэтому Договаривающиеся государства должны стремиться принимать гибкие подходы для предоставления устранения в отношении процентов, акцессорных к налоговой обязанности, являющейся предметом запроса о процедуре взаимного согласования. Устранение в отношении процентов было бы особенно уместным за период, в течение которого налогоплательщик находится в процессе взаимного согласования, учитывая, что продолжительность разрешения дела посредством процедуры взаимного согласования по большей части находится вне контроля налогоплательщика. Изменения внутреннего права Договаривающегося государства могут потребоваться, чтобы разрешить компетентному органу предоставить устранение в отношении процентов, согласованное в рамках процедуры взаимного согласования. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

49.4 Объект Конвенции в избежании двойного налогообложения и требование к государствам применять конвенции добросовестно предполагают, что уплата процентов и штрафов не должна налагаться таким образом, который фактически удерживал бы налогоплательщиков от инициирования процедуры взаимного согласования из-за связанных с этим издержек и воздействия на денежный поток. Проценты и административные штрафы не должны применяться таким образом, который серьёзно удерживал бы от использования или сводил бы на нет опору налогоплательщика на льготы Конвенции, включая право инициировать процедуру взаимного согласования, предусмотренную Статьёй 25. Например, требования государства в отношении уплаты неуплаченных C (25) штрафов и процентов не должны быть более обременительными для налогоплательщиков в контексте процедуры взаимного согласования, чем они были бы в контексте инициированного налогоплательщиком пересмотра по внутреннему праву. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 3

50. Первое предложение настоящего пункта приглашает и уполномочивает компетентные органы разрешать, если возможно, трудности толкования или применения посредством взаимного согласования. Это по существу трудности общего характера, которые касаются или могут касаться категории налогоплательщиков, даже если они возникли в связи с индивидуальным делом, обычно подпадающим под процедуру, определённую в пунктах 1 и 2. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

51. Это положение позволяет разрешать трудности, возникающие из применения Конвенции. Такие трудности представляют собой не только трудности практического характера, которые могут возникнуть в связи с установлением и функционированием процедур устранения налога, удержанного с дивидендов, процентов и роялти в Договаривающемся государстве, в котором они возникают, но также и те, которые могли бы нарушить или воспрепятствовать нормальному действию положений Конвенции в том виде, в каком они были задуманы переговорщиками,

решение которых не зависит от предварительного согласования относительно толкования Конвенции. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

52. Согласно этому положению компетентные органы могут, в частности:

— Если термин был неполно или неоднозначно определён в Конвенции, дополнить или уточнить его определение, чтобы устранить любую трудность.

— Если законы государства были изменены без нарушения баланса или затрагивания существа Конвенции, урегулировать любые трудности, которые могут возникнуть из новой системы налогообложения, вытекающей из таких изменений.

— Определить, могут ли и, если да, на каких условиях проценты рассматриваться как дивиденды по правилам недостаточной капитализации в стране заёмщика и давать право на устранение двойного налогообложения в стране резидентства кредитора таким же образом, как для дивидендов (например, устранение по режиму материнской/дочерней компании, когда такое устранение предусмотрено в соответствующей двусторонней конвенции).

C (25) — Заключать двусторонние предварительные соглашения о ценообразовании (APA), а также заключать многосторонние APA с компетентными органами третьих государств, с которыми каждое из Договаривающихся государств заключило двустороннюю налоговую конвенцию, в случаях, когда существуют трудности или сомнения относительно толкования или применения конвенций (особенно в случаях, когда действия Договаривающихся государств, по всей вероятности, не приведут к налогообложению, не соответствующему положениям конвенции). Многостороннее APA может быть заключено либо путём переговоров о едином

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

соглашении между всеми компетентными органами заинтересованных государств, либо путём переговоров об отдельных, но согласованных двусторонних взаимных согласованиях.

— Определять надлежащие процедуры, условия и способы применения пунктов 1 и 2, а также второго предложения настоящего пункта к многосторонним делам (см. пункты 38.1–38.5 выше и пункты 55–55.2 ниже) и для участия третьих государств в процедуре взаимного согласования, когда разрешение дела может затронуть или быть затронуто налогообложением в третьих государствах. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

53. Пункт 3 предоставляет «компетентным органам Договаривающихся государств», т.е. как правило министрам финансов или их уполномоченным представителям, обычно отвечающим за применение Конвенции, полномочие разрешать путём взаимного согласования любые трудности, возникающие в отношении толкования Конвенции. Однако важно не упускать из виду тот факт, что, в зависимости от внутреннего законодательства Договаривающихся государств, другие органы (Министерство иностранных дел, суды) также имеют право толковать международные договоры и соглашения, наряду с «компетентным органом», назначенным в Конвенции, и что иногда это является исключительным правом таких других органов. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

54. Взаимные согласования, разрешающие общие трудности толкования или применения, обязательны для администраций до тех пор, пока компетентные органы не согласятся изменить или отменить взаимное согласование. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

55. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам также рассматривать такие случаи двойного налогообложения, которые не подпадают под сферу действия положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай резидента третьего государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств консультироваться друг с другом в целях устранения двойного налогообложения, которое может возникнуть в отношении операций между постоянными представительствами. Это могло бы C (25) иметь место, например, когда одно или оба Договаривающихся государства не имеют двусторонней налоговой конвенции с третьим государством. Когда оба Договаривающихся государства имеют конвенцию с третьим государством, сочетание этих двух конвенций может,

однако, позволить компетентным органам всех трёх Государств разрешить дело путём взаимного согласования согласно пунктам 1, 2 и 3 Статьи 25 этих конвенций (см. пункты 38.2 и 38.4 выше).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Многостороннее соглашение между компетентными органами всех затронутых Государств является наилучшим способом обеспечения того, чтобы любое двойное налогообложение могло быть устранено. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

55.1 Существуют Договаривающиеся государства, внутреннее законодательство которых препятствует дополнению Конвенции по вопросам, которые прямо или по крайней мере косвенно не урегулированы в Конвенции. В этих ситуациях Конвенция могла бы быть дополнена протоколом, посвящённым этому вопросу. Второе предложение пункта 3 не позволяет, однако, Договаривающимся государствам устранять двойное налогообложение, когда предоставление такого устранения противоречило бы их соответствующему внутреннему законодательству или не уполномочено положениями других применимых налоговых договоров. Это предложение лишь позволяет Договаривающимся государствам в случаях, не предусмотренных Конвенцией, консультироваться друг с другом в целях устранения двойного налогообложения в соответствии с их соответствующим внутренним законодательством или в соответствии с налоговым договором, который одно из Договаривающихся государств заключило с третьим государством. Таким образом, например, в случае предприятия третьего государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах, второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам Договаривающихся государств согласовать факты и обстоятельства дела в целях применения их соответствующего внутреннего налогового законодательства согласованным образом, в частности в отношении любых операций между этими постоянными представительствами; Договаривающиеся государства могли бы предоставить устранение любого двойного налогообложения прибыли таких постоянных представительств, однако, лишь в той мере, в какой это допускается их соответствующим внутренним законодательством или положениями налогового договора, заключённого между Договаривающимся государством и этим третьим государством (т.е. применяя положения Статьи 7 и Статьи 23 налогового договора между Договаривающимся государством и третьим государством). Как показывают эти примеры, пункт 3 поэтому играет решающую роль, позволяя консультации компетентных органов для обеспечения того, чтобы налоговые договоры действовали скоординированным и эффективным образом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

55.2 Согласно первому предложению пункта 3 компетентные органы могут согласовать на общей основе, что они будут стремиться разрешить дело, представленное согласно пункту 1, с компетентным органом любого третьего государства при обстоятельствах, когда налогообложение доходов или капитала в этом третьем государстве C (25) вероятно повлияет на разрешение дела или будет затронуто разрешением дела. Договаривающиеся государства, желающие прямо предусмотреть многосторонние процедуры взаимного согласования, могут согласиться использовать следующую альтернативную формулировку пункта 2:

2. Компетентный орган должен стремиться, если возражение представляется ему обоснованным и если он сам не в состоянии прийти к удовлетворительному решению, разрешить дело путём взаимного согласования с компетентным органом

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

другого Договаривающегося государства с целью избежания налогообложения, которое не соответствует Конвенции. Когда разрешение дела может повлиять на налогообложение доходов или капитала в любом третьем государстве или быть затронуто таким налогообложением, компетентные органы должны стремиться разрешить дело путём взаимного согласования с компетентным органом любого такого третьего государства при условии, что между каждым из Договаривающихся государств и этим третьим государством действует налоговая конвенция и компетентный орган этого третьего государства соглашается в течение трёхлетнего срока, предусмотренного пунктом 1, консультироваться с компетентными органами Договаривающихся

государств для разрешения дела путём взаимного согласования. Для разрешения дела компетентные органы должны учитывать соответствующие положения настоящей Конвенции вместе с соответствующими положениями налоговых конвенций между Договаривающимися государствами и любым третьим государством, участвующим в процедуре. Любое достигнутое согласование должно быть осуществлено независимо от любых сроков давности во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

56. Этот пункт определяет, каким образом компетентные органы могут консультироваться друг с другом для разрешения путём взаимного согласования либо индивидуального дела, подпадающего под процедуру, определённую в пунктах 1 и 2, либо общих проблем, относящихся, в частности, к толкованию или применению Конвенции и указанных в пункте 3. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

57. Он предусматривает прежде всего, что компетентные органы могут сноситься друг с другом непосредственно. Поэтому не было бы необходимости прибегать к дипломатическим каналам. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

58. Компетентные органы могут сноситься друг с другом посредством писем, факсимильной передачи, телефона, прямых встреч или любыми другими удобными средствами. Они могут, если пожелают, формально учредить совместную комиссию для этой цели. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) C (25)

59. Что касается этой совместной комиссии, пункт 4 оставляет компетентным органам Договаривающихся государств определение числа членов и правил процедуры этого органа. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

60. Однако, хотя Договаривающиеся государства могут избегать какого-либо формализма в этой области, тем не менее их обязанность — предоставить налогоплательщикам, чьи дела передаются

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

в совместную комиссию согласно пункту 2, определённые существенные гарантии, а именно:

— право представлять объяснения в письменной или устной форме, лично или через представителя;

— право пользоваться помощью адвоката. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

61. Однако раскрытие налогоплательщику или его представителям материалов дела не представляется оправданным ввиду особого характера процедуры. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

62. Не ограничивая свободу выбора, которой в принципе пользуются компетентные органы при назначении своих представителей в совместной комиссии, было бы желательно, чтобы они согласились поручить председательство каждой Делегации — которая может включать одного или нескольких представителей службы, отвечающей за процедуру, — высокому должностному лицу или судье, избранному прежде всего с учётом его особого опыта; есть основания полагать, что участие таких лиц способствовало бы достижению согласования. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

63. Этот пункт предусматривает, что в случае, когда компетентные органы не в состоянии достичь согласования согласно пункту 2 в течение двух лет, неразрешённые вопросы будут по письменному запросу лица, представившего дело, разрешены посредством арбитражного процесса. Этот процесс не зависит от предварительного разрешения компетентных органов: как только необходимые процессуальные требования выполнены, неразрешённые вопросы, которые препятствуют заключению взаимного согласования, должны быть переданы в арбитраж. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

64. Арбитражный процесс, предусмотренный пунктом, не является альтернативным или дополнительным средством правовой защиты: когда компетентные органы достигли согласования, которое не оставляет каких-либо неразрешённых вопросов в отношении применения C (25) Конвенции, нет неразрешённых вопросов, которые могут быть переданы в арбитраж, даже если лицо, сделавшее запрос о взаимном согласовании, не считает, что согласование, достигнутое компетентными органами, обеспечивает правильное решение дела. Пункт является, таким образом, продолжением процедуры взаимного согласования, которое служит повышению эффективности этой процедуры, обеспечивая, что когда компетентные органы не могут достичь согласования по одному или нескольким вопросам, которые препятствуют разрешению дела, разрешение дела

всё же будет возможно путём передачи этих вопросов в арбитраж. Таким образом, согласно пункту разрешение дела продолжает достигаться посредством процедуры взаимного согласования, тогда как разрешение конкретного вопроса, который препятствует согласованию по делу, осуществляется посредством арбитражного процесса. Это отличает процесс, установленный в пункте 5, от других форм коммерческого арбитража или арбитража между государством и частной стороной, где юрисдикция арбитражной панели распространяется на разрешение всего дела. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

65. До 2017 г. сноска к пункту 5 указывала, что в некоторых Государствах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать тип арбитражного процесса, предусмотренный пунктом, и приводила пример конституционных барьеров, препятствующих арбитрам решать налоговые вопросы. Сноска была, однако, исключена в признание важности включения арбитражного механизма, который обеспечивает разрешение споров между компетентными органами, когда эти споры в противном случае препятствовали бы процедуре взаимного согласования выполнять свою роль. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

65.1 Пункт 5 включает существенные условия арбитражного процесса. Последнее предложение пункта прямо требует от компетентных органов согласовать порядок применения этого процесса, и поэтому ожидается, что большинство процессуальных аспектов процесса будет определено в соглашении между компетентными органами (см. пункт 85 ниже и образец «взаимного согласования об арбитраже», включённый в Приложение). Некоторые Государства, однако, могут предпочесть включить в саму Конвенцию некоторые из этих процессуальных аспектов. Хотя это увеличивает сложность арбитражного положения, Государство может считать, что важность некоторых из этих аспектов (таких как правила, касающиеся назначения арбитров и конфиденциальности информации, сообщаемой им) такова, что эти вопросы должны быть урегулированы в самой Конвенции. Часть VI Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS) («Многосторонний инструмент»), которая была открыта для подписания 31 декабря 2016 г., представляет хороший пример конвенции, которая включает многие процессуальные аспекты арбитражного процесса. C (25) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

66. Некоторые Государства могут пожелать включить пункт 5, но ограничить его применение более узким кругом дел. Например, доступ к арбитражу мог бы быть ограничен делами, связанными с вопросами, которые носят преимущественно фактический характер. Также можно было бы предусмотреть, что арбитраж всегда будет доступен для вопросов, возникающих в определённых категориях дел, например высокофактических дел

таких как дела, связанные с трансфертным ценообразованием или вопросом существования постоянного представительства, при этом распространяя арбитраж на другие вопросы в индивидуальном порядке. Государствам, желающим ограничить применение пункта 5, следует учитывать, что любое существенное ограничение сферы действия арбитражного положения может

ограничить его эффективность в обеспечении разрешения неразрешённых вопросов, возникающих в деле процедуры взаимного согласования. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

66.1 Когда пункт 5 включён в новую конвенцию, которая заменяет положения предыдущей конвенции, включавшей арбитражное положение, или к которой применялась Часть VI Многостороннего инструмента, Договаривающиеся государства должны уточнить, применяется ли пункт 5 новой конвенции к делам, связанным с положениями этой предыдущей конвенции. Если это не так, Договаривающиеся государства должны обеспечить, чтобы арбитражное положение предыдущей конвенции или Части VI Многостороннего инструмента, в зависимости от случая, продолжало применяться в целях обеспечения арбитража неразрешённых вопросов, возникающих согласно положениям этой предыдущей конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

67. Также Государства — члены Европейского союза могут пожелать скоординировать сферу действия пункта 5 со своими обязательствами по правовым инструментам, применимым к этим членам. Такая координация должна обеспечить, чтобы арбитраж согласно такому правовому инструменту был возможен даже если

пункт 5 имеет более узкую сферу действия. Это могло бы быть сделано, например,

путём включения в Статью 25 дополнительного пункта, сформулированного примерно следующим образом:

Пункт 5 не затрагивает выполнение более широких обязательств, которые

вытекают из любого другого правового инструмента, применимого к Договаривающимся государствам и относящегося к арбитражу неразрешённых вопросов, указанных в этом пункте. Координация должна также обеспечить, чтобы неразрешённые вопросы, подпадающие под сферу применения пункта 5, не подвергались арбитражным процедурам как согласно этому пункту, так и согласно любому другому правовому инструменту. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

68. Налогоплательщик должен иметь возможность просить арбитража неразрешённых вопросов во всех делах, рассматриваемых в рамках процедуры взаимного согласования, которые были С (25) представлены согласно пункту 1 на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции. Когда процедура взаимного согласования недоступна, например вследствие существования серьёзных нарушений, связанных со значительными штрафами (см. пункт 26), ясно, что

пункт 5 не применяется.

(Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

69. Когда два Договаривающихся государства, которые не включили пункт в свою Конвенцию, желают внедрить арбитражный процесс для общего применения или для рассмотрения конкретного дела, для них всё же возможно сделать это путём взаимного согласования. В этом случае компетентные органы могут заключить взаимное согласование по образцу формулировки, представленной в Приложении, к которому они добавили бы следующий первый пункт:

1. Если,

a) в соответствии с пунктом 1 статьи 25 Конвенции лицо представило дело компетентному органу Договаривающегося государства на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, и

b) компетентные органы не в состоянии достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 Статьи в течение двух лет с даты, когда вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам, любые неразрешённые вопросы, возникающие из этого дела, должны быть переданы

в арбитраж в соответствии со следующими пунктами, если лицо просит об этом в письменной форме. Эти неразрешённые вопросы, однако, не должны передаваться в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которым приводится в исполнение арбитражное решение, компетентные органы настоящим соглашаются считать себя связанными арбитражным решением и разрешить дело в соответствии с пунктом 2 статьи 25 на основе этого решения. Такое соглашение далее регулировало бы различные структурные и процессуальные вопросы, обсуждаемые в Приложении. Хотя компетентные органы были бы, таким образом, связаны таким процессом, такое соглашение давалось бы в рамках процедуры взаимного согласования и поэтому было бы действительным лишь до тех пор, пока компетентные органы продолжают соглашаться следовать этому процессу для разрешения дел, которые они не смогли разрешить посредством традиционной процедуры взаимного согласования. C (25) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70. Пункт 5 предусматривает, что лицо, которое представило дело компетентному органу Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, может просить в письменной форме, чтобы любые неразрешённые вопросы, возникающие из

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

дела, были переданы в арбитраж. Такая просьба может быть сделана в любое время по истечении двухлетнего периода, который начинается с даты, когда вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам. Обращение к арбитражу поэтому не является автоматическим; лицо, представившее дело, может предпочесть ждать дольше окончания двухлетнего периода (например, чтобы предоставить компетентным органам больше времени для разрешения дела в соответствии с пунктом 2) или просто не продолжать дело. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70.1 Государства, которые считают, что двухлетний период слишком краток, могут изменить положение, с тем чтобы разрешить просьбу об арбитраже только по истечении трёх лет. Кроме того, Государства свободны предусмотреть, что при определённых обстоятельствах потребуется более длительный период времени, прежде чем просьба сможет быть сделана по конкретному делу. Это могло бы быть сделано, например, путём предоставления компетентным органам возможности согласовать на индивидуальной основе иной срок до истечения двух лет; это могло бы быть сделано путём изложения подпункта b) следующим образом:

b) компетентные органы не в состоянии достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты, когда вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам (если только до истечения этого периода компетентные органы Договаривающихся государств не согласовали иной срок в отношении этого дела и не уведомили лицо, представившее дело, о таком соглашении). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70.2 Государства могут также пожелать предусмотреть, что течение двухлетнего периода будет приостановлено при обстоятельствах, при которых сама процедура взаимного согласования приостановлена. Это может иметь место, например, когда дело в рамках процедуры взаимного согласования касается одного или более вопросов, которые также находятся на рассмотрении суда или административного трибунала, и Договаривающееся государство не допускает, чтобы налогоплательщик одновременно вёл и процедуру взаимного согласования, и производство в суде или административном трибунале (см.

пункт 76). Это может также иметь место, когда один компетентный орган

соглашается с лицом, представившим дело, приостановить процедуру взаимного согласования C (25) (например, в связи с серьёзной болезнью или иной личной трудностью). Для урегулирования таких случаев к пункту 5 могло бы быть добавлено следующее положение: Если компетентный орган приостановил процедуру взаимного согласования, упомянутую в пункте 2, потому что дело

в отношении одного или более тех же вопросов находится на рассмотрении суда или административного трибунала, течение периода, предусмотренного в подпункте b), приостанавливается до тех пор, пока дело, находящееся на рассмотрении суда или административного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

трибунала, не будет приостановлено или отозвано. Также, если лицо, представившее дело, и компетентный орган согласились приостановить процедуру взаимного согласования, течение периода, предусмотренного в подпункте b), приостанавливается до тех пор, пока приостановление не будет снято. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

70.3 В некоторых случаях после того, как налогоплательщик предоставил первоначальную информацию, необходимую для начала рассмотрения дела по существу, компетентным органам может потребоваться запросить у налогоплательщика дополнительную информацию. Например, после того как началось течение периода, предусмотренного в подпункте b), и после дальнейшего анализа дела компетентный орган может определить, что ему необходима дополнительная информация для достижения соглашения о том, как разрешить оставшийся вопрос. В таких случаях непредоставление лицом, непосредственно затронутым делом, такой дополнительной информации в разумный срок может задержать или воспрепятствовать возможности компетентных органов разрешить дело. Этот вопрос может быть урегулирован путём использования альтернативной формулировки подпункта b), предложенной в пункте 70.1 выше, которая позволяет компетентным органам согласовывать иной период времени на индивидуальной основе. В качестве альтернативы он мог бы быть урегулирован во взаимном соглашении, которым будет определён порядок применения арбитражного положения, например путём предусмотрения, что двухлетний период будет продлён, когда оба компетентных органа согласны с тем, что лицо, непосредственно затронутое делом, не предоставило в разумный срок какую-либо дополнительную существенную информацию, запрошенную любым компетентным органом после начала периода, предусмотренного в подпункте b) (см. статью 7 образца взаимного соглашения в Приложении; аналогичное положение могло бы вместо этого быть добавлено в саму Конвенцию, если альтернативное положение в пункте 70.1 не используется). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

71. В соответствии с пунктом 2 статьи 25 компетентные органы должны стремиться разрешить дело, представленное согласно пункту 1, с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции. Для целей пункта 5 дело поэтому не должно считаться разрешённым до тех пор, пока существует по крайней мере один вопрос, по которому компетентные органы не согласны и который, по мнению одного из компетентных органов, указывает на то, что имело место налогообложение, не соответствующее Конвенции. С (25) Один из компетентных органов не мог бы поэтому в одностороннем порядке решить, что такое дело закрыто и что заинтересованное лицо не может просить арбитража по неразрешённым вопросам; аналогичным образом оба компетентных органа не могли бы считать, что дело разрешено, и отказать в просьбе об арбитраже, если всё ещё имеются неразрешённые вопросы, которые мешают им согласиться с тем, что не имело места налогообложение, не соответствующее Конвенции. Если, однако, оба компетентных органа согласны с тем, что налогообложение обоими

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Государствами соответствовало Конвенции, неразрешённых вопросов нет и дело может считаться разрешённым, даже в случае, когда может иметь место двойное налогообложение, которое не охватывается положениями Конвенции. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

72. Арбитражный процесс доступен только в случаях, когда лицо считает, что налогообложение, не соответствующее положениям Конвенции, уже фактически явилось результатом действий одного или обоих Договаривающихся государств; он недоступен, однако, в случаях, когда утверждается, что такое налогообложение в конечном итоге явится результатом таких действий, даже если последние случаи могут быть представлены компетентным органам в соответствии с пунктом 1 Статьи (см. пункт 70 выше). Для этой цели налогообложение должно считаться

явившимся результатом действий одного или обоих Договаривающихся государств, как только, например, налог был уплачен, начислен или иным образом определён, или даже в случаях, когда налогоплательщик официально уведомлён налоговыми органами о том, что они намерены обложить его налогом в отношении определённого элемента дохода. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

73. В изложенной редакции пункт 5 предусматривает арбитраж только по неразрешённым вопросам, возникающим из просьбы, сделанной в соответствии с пунктом 1 Статьи. Государства, желающие расширить сферу применения пункта, с тем чтобы также охватить дела взаимного согласования, возникающие в соответствии с пунктом 3 Статьи, свободны сделать это. В некоторых случаях дело взаимного согласования может возникнуть из других конкретных договорных положений, таких как подпункт 2 d) статьи 4. Согласно этому подпункту компетентные органы в определённых случаях обязаны урегулировать путём взаимного согласования вопрос о статусе физического лица, которое является резидентом обоих Договаривающихся государств. Как указано в пункте 20 Комментария к статье 4, такие дела должны разрешаться в соответствии с процедурой, установленной в статье 25. Если компетентные органы не достигают соглашения по такому делу и это приводит к налогообложению, не соответствующему Конвенции (согласно которой физическое лицо должно быть резидентом только одного Государства для целей Конвенции), дело налогоплательщика подпадает под пункт 1 статьи 25 и, следовательно, пункт 5 применим. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) C (25) 74. В некоторых Государствах компетентные органы могут иметь возможность отступить от судебного решения по конкретному вопросу, возникающему из дела, представленного компетентным органам. Эти Государства должны поэтому иметь возможность опустить второе предложение пункта и, если они желают использовать альтернативное положение в пункте 70.2 выше, должны изменить его так, чтобы оно гласило: Если компетентный орган приостановил процедуру взаимного согласования, упомянутую в пункте 1, потому что дело в отношении одного или

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

более тех же вопросов находится на рассмотрении суда или административного трибунала, течение периода, предусмотренного в подпункте b), приостанавливается до тех пор, пока либо не будет вынесено окончательное решение судом или административным трибуналом, либо дело не будет приостановлено или отозвано. Также, если лицо, представившее дело, и компетентный орган согласились приостановить процедуру взаимного согласования, течение периода, предусмотренного в подпункте b), приостанавливается до тех пор, пока приостановление не будет снято. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

75. Для целей определения начала двухлетнего периода считается, что вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам только если достаточная информация была представлена обоим компетентным органам, чтобы позволить им решить, представляется ли возражение, лежащее в основе дела, обоснованным. Взаимное соглашение, предусматривающее порядок применения пункта 5, должно уточнить процесс, который будет использоваться для определения этой даты начала, и должно указать, какой тип информации обычно будет достаточным для этой цели. Образец взаимного соглашения, включённый в Приложение, предлагает процесс, аналогичный тому, который используется в Части VI Многостороннего инструмента. Государства, которые считают, что правила для определения даты начала двухлетнего периода должны быть включены непосредственно в Конвенцию, свободны сделать это, например путём включения положений, аналогичных положениям пунктов 5–9 статьи 19 Многостороннего инструмента. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

76. Пункт также регулирует соотношение между арбитражным процессом и правами на внутренние средства правовой защиты. Чтобы арбитражный процесс был эффективным и во избежание риска противоречащих друг другу решений, лицу не должно быть позволено вести арбитражный процесс, если вопросы, переданные в арбитраж, уже были разрешены посредством внутреннего судебного процесса любого из Государств (что означает, что любой суд или административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, которое касается этих вопросов и которое применяется к этому лицу). Это соответствует подходу,

принятому большинством стран в отношении процедуры взаимного согласования и согласно которому:

a) Лицо не может одновременно вести процедуру взаимного согласования С (25) и пользоваться внутренними средствами правовой защиты. Если внутренние средства правовой защиты всё ещё доступны, компетентные органы, как правило, либо потребуют, чтобы налогоплательщик согласился на приостановление этих средств защиты, либо, если налогоплательщик не согласится, отложат процедуру взаимного согласования до тех пор, пока эти средства защиты не будут исчерпаны.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

b) Если сначала ведётся процедура взаимного согласования и взаимное соглашение достигнуто, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым делом, предлагается возможность отклонить соглашение и воспользоваться внутренними средствами защиты, которые были приостановлены; наоборот, если эти лица предпочитают, чтобы соглашение применялось, они должны будут отказаться от осуществления внутренних средств правовой защиты в отношении вопросов, охватываемых соглашением.

c) Если сначала ведутся внутренние средства правовой защиты и они исчерпаны в Государстве, лицо может вести процедуру взаимного согласования лишь для того, чтобы получить устранение двойного налогообложения в другом Государстве. Действительно, как только по конкретному делу вынесено судебное решение, большинство стран считают невозможным преодолеть это решение посредством процедуры взаимного согласования и поэтому ограничивали бы последующее применение процедуры взаимного согласования попытками получить устранение в другом Государстве. Те же общие принципы должны быть применимы в случае процедуры взаимного согласования, которая включала бы один или более вопросов, переданных в арбитраж. Было бы бесполезно передавать вопрос в арбитраж, если заранее известно, что одна из стран ограничена в ответе, который она могла бы дать на арбитражное решение. Это, однако, не имело бы места, если страна могла бы в рамках процедуры взаимного согласования отступить от судебного решения (см. пункт 74), и в этом случае пункт 5 мог бы быть соответственно скорректирован. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

77. Второй вопрос касается соотношения между существующими внутренними средствами правовой защиты и арбитражем, когда эти средства правовой защиты не были исчерпаны. В этом случае подход, который в наибольшей степени соответствовал бы основной структуре процедуры взаимного согласования, состоял бы в применении тех же общих принципов, когда задействован арбитраж. Таким образом, средства правовой защиты были бы приостановлены до исхода процедуры взаимного согласования, включающей арбитраж по вопросам, которые компетентные органы не в состоянии разрешить, и предварительное взаимное соглашение было бы достигнуто на основе этого решения. Как и в других делах процедуры взаимного согласования, это соглашение затем было бы представлено налогоплательщику, который должен С (25) был бы выбрать: принять соглашение, что потребовало бы отказа от любых оставшихся внутренних средств правовой защиты, или отклонить соглашение, чтобы воспользоваться этими средствами защиты. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

78. Этот подход соответствует характеру арбитражного процесса, изложенного в пункте 5. Цель этого процесса состоит в том, чтобы позволить компетентным

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

органам прийти к заключению по неразрешённым вопросам, которые мешают достижению соглашения. Когда это соглашение достигнуто с помощью арбитража, существенный характер взаимного согласования остаётся тем же. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

79. В некоторых случаях такой подход будет означать, что стороны должны будут затратить время и ресурсы на арбитражный процесс, который приведёт к взаимному согласованию, которое не будет принято налогоплательщиком. Однако на практике опыт показывает, что существует очень

мало случаев, когда налогоплательщик отклоняет взаимное согласование, чтобы прибегнуть к внутренним правовым средствам защиты. Кроме того, в этих редких случаях можно ожидать, что внутренние суды или административные трибуналы примут во внимание тот факт, что налогоплательщику было предложено административное решение его дела, которое связало бы оба Государства. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

79.1 Как отмечено в пункте 76 а) выше, большинство Государств не позволит лицу одновременно осуществлять процедуру взаимного согласования и внутренние правовые средства защиты. Некоторые Государства, однако, могут разрешить лицу одновременно осуществлять как процедуру взаимного согласования, так и разбирательство перед судом или административным трибуналом в отношении тех же вопросов; в этих Государствах существует возможность того, что решение по вопросу или вопросам, переданным в арбитраж, может быть вынесено судом или административным трибуналом после того, как был сделан запрос об арбитраже, и до того, как арбитражная панель вынесла своё решение. Такие Государства могут пожелать прямо предусмотреть, что арбитражный процесс будет прекращён при таких обстоятельствах, с тем чтобы избежать трудностей, которые могут тогда возникнуть с применением взаимного согласования, реализующего последующее арбитражное решение (см. пункт 76 выше). Для этой цели к пункту 5 мог бы быть добавлен следующий текст: Если в любое время после того, как был сделан запрос об арбитраже, и до того, как арбитражная панель вынесла своё решение компетентным органам Договаривающихся государств, решение по вопросу вынесено судом или административным трибуналом одного из Договаривающихся государств, арбитражный процесс прекращается. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) C (25)

80. В некоторых Государствах неразрешённые вопросы между компетентными органами могут быть переданы в арбитраж лишь в том случае, если внутренние правовые средства защиты более недоступны. Для того чтобы внедрить арбитражный подход, эти Государства могли бы рассмотреть альтернативный подход, требующий от лица отказа от права осуществлять внутренние правовые средства защиты до того, как может состояться арбитраж. Это могло бы быть сделано путём замены второго предложения пункта следующим текстом: «эти

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

неразрешённые вопросы, однако, не должны передаваться в арбитраж, если какое-либо лицо, непосредственно затронутое делом, всё ещё вправе по внутреннему законодательству любого из Государств добиваться решения этих вопросов судами или административными трибуналами этого Государства либо если решение по этим вопросам уже было вынесено таким судом или административным трибуналом.» Чтобы избежать ситуации, когда налогоплательщик был бы обязан отказаться от внутренних правовых средств защиты без какой-либо уверенности относительно исхода дела, тогда было бы важно также изменить пункт, включив механизм, который гарантировал бы, например, что двойное налогообложение действительно будет устранено. Кроме того, поскольку налогоплательщик тогда откажется от права быть выслушанным внутренними судами, пункт также должен быть изменён, с тем чтобы обеспечить предоставление налогоплательщику достаточных правовых гарантий в отношении его участия в арбитражном процессе для удовлетворения требований, которые могут существовать по внутреннему законодательству для того, чтобы такой отказ был приемлемым в рамках применимой правовой системы (например, в некоторых странах такой отказ мог бы быть недействительным, если лицу не было гарантировано право быть выслушанным устно в ходе арбитража). (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

80.1 Некоторые Государства считают, что налогоплательщики и их консультанты не должны раскрывать какую-либо информацию, полученную в ходе арбитражного разбирательства. Государства, разделяющие эту точку зрения, свободны включить следующее положение, которое основано на пункте 5 Статьи 23 Многостороннего инструмента: До начала арбитражного разбирательства компетентные органы Договаривающихся государств обеспечивают, чтобы каждое лицо, представившее дело, и его консультанты согласились в письменной форме не раскрывать какому-либо другому лицу какую-либо информацию, полученную в ходе арбитражного разбирательства от любого компетентного органа или от арбитражной панели. Процедура взаимного согласования и арбитражное разбирательство, связанные с делом, прекращаются, если в любое время после того, как был сделан запрос об арбитраже, и до того, как

арбитражная панель вынесла своё решение компетентным органам, лицо, представившее дело, или один из консультантов этого лица существенно нарушает это соглашение. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

81. Пункт 5 предусматривает, что, если только лицо, непосредственно затронутое С (25) делом, не принимает взаимное согласование, реализующее арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Государств. Таким образом, налогообложение любого лица, непосредственно затронутого делом, должно будет соответствовать решению, достигнутому по вопросам, переданным в арбитраж, и решения, достигнутые в арбитражном процессе, будут отражены во взаимном согласовании, которое будет представлено этим лицам. Однако если арбитражное решение признано неисполнимым судами одного из Договаривающихся государств вследствие нарушения пункта 5 Статьи 25 или какого-либо процессуального правила, это

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

арбитражное решение не будет обязательным ни для одного из Государств (см. также Статью 11 образца взаимного согласования, которая касается этого вопроса). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

82. Как отмечено в подпункте 76 б) выше, когда взаимное согласование достигнуто до того, как внутренние правовые средства защиты были исчерпаны, нормальной практикой для компетентных органов является требование в качестве условия применения согласования, чтобы затронутые лица отказались от осуществления внутренних правовых средств защиты, которые могут ещё существовать в отношении вопросов, охватываемых согласованием. Без такого отказа последующее судебное решение действительно могло бы воспрепятствовать компетентным органам применить согласование. Таким образом, для целей пункта 5, если лицо, которому было представлено взаимное согласование, реализующее арбитражное решение, не соглашается отказаться от осуществления внутренних правовых средств защиты, это лицо должно считаться не принявшим это согласование. Когда взаимное согласование не принято или считается не принятым, дело не подлежит какому-либо дальнейшему рассмотрению компетентными органами. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

82.1 Для большей определённости некоторые Государства могут пожелать отразить выводы пунктов 81 и 82 выше в тексте своих конвенций, что могло бы быть сделано путём добавления дополнительного пункта, сформулированного примерно следующим образом: Для целей пункта 5 а) взаимное согласование, реализующее арбитражное решение по делу, считается не принятым лицом, непосредственно затронутым делом, если какое-либо лицо, непосредственно затронутое делом, не отзовёт в течение 60 дней после даты, на которую уведомление о взаимном согласовании направлено этому лицу, все вопросы, разрешённые во взаимном согласовании, реализующем арбитражное решение, из рассмотрения любым судом или административным трибуналом либо иным образом не прекратит любое незаконченное судебное или административное разбирательство в отношении таких вопросов способом, согласующимся с этим взаимным согласованием; и б) решение не является обязательным для Договаривающихся государств, если: (i) окончательное решение судов одного из Договаривающихся государств С (25) признаёт арбитражное решение недействительным. В таком случае запрос об арбитраже по пункту 5 считается не сделанным, а арбитражный процесс считается не имевшим места (за исключением любых применимых положений, касающихся конфиденциальности информации и оплаты расходов, связанных с арбитражем). В таком случае новый запрос об арбитраже может

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

быть сделан, если только компетентные органы не согласятся, что такой новый запрос не должен быть разрешён; или (ii) лицо, непосредственно затронутое делом, продолжает судебное разбирательство в каком-либо суде или административном трибунале в отношении вопросов, которые были разрешены во взаимном согласовании, реализующем арбитражное решение. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

83. Арбитражное решение является обязательным только в отношении конкретных вопросов, переданных в арбитраж. Хотя ничто не препятствовало бы компетентным органам разрешать

другие аналогичные дела (включая дела с участием тех же лиц, но за разные налоговые периоды) на основе этого решения, обязанности делать это нет, и каждое Государство поэтому имеет право принять иной подход для разрешения этих других дел. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

84. Некоторые Государства могут пожелать позволить компетентным органам отойти от арбитражного решения при условии, что они могут согласовать иное решение, которое урегулировало бы все неразрешённые вопросы, воспрепятствовавшие разрешению дела в рамках процедуры взаимного согласования (это, например, допускается по Статье 12 Арбитражной конвенции ЕС). Государства, желающие сделать это, свободны изменить третье предложение пункта следующим образом: ... Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное согласование, реализующее арбитражное решение, либо компетентные органы не согласятся об ином разрешении всех неразрешённых вопросов, возникающих из дела, в течение трёх месяцев после того, как решение было им сообщено, арбитражное решение является обязательным для обоих Государств и должно быть реализовано независимо от любых сроков во внутреннем законодательстве этих Государств. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

85. Последнее предложение пункта оставляет порядок применения арбитражного процесса для урегулирования путём взаимного согласования. Как указано в пункте 65.1 выше, некоторые Государства могут предпочесть включить в саму Конвенцию определённые процессуальные аспекты арбитражного процесса; другие Государства могут пожелать урегулировать их посредством протокола или посредством C (25) обмена дипломатическими нотами. Следует отметить, однако, что урегулирование этих вопросов путём взаимного согласования обеспечивает большую гибкость в отношении последующих изменений, которые могут стать необходимыми по мере того, как Договаривающиеся государства приобретают опыт применения арбитражных положений. Какую бы форму ни принимало согласование, оно должно устанавливать структурные и процессуальные правила, которым надлежит следовать при применении пункта, принимая во внимание требование пункта о том, что арбитражное решение является обязательным для обоих Государств. В идеале это согласование должно быть составлено одновременно с Конвенцией, с тем чтобы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

быть подписано и применяться сразу после того, как пункт вступит в силу. Кроме того, поскольку согласование будет предусматривать подробности процесса, которому надлежит следовать для передачи неразрешённых вопросов в арбитраж, было бы важно, чтобы это согласование было опубликовано. Образец формы такого процессуального взаимного согласования приведён в Приложении вместе с комментариями к процессуальным правилам, которые оно выдвигает. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Использование других дополнительных механизмов разрешения споров

86. Независимо от того, включён ли пункт 5 в Конвенцию или арбитражный процесс иным образом внедрён с использованием процедуры, описанной в пункте 69 выше, ясно, что дополнительные механизмы разрешения споров, иные чем арбитраж, могут быть внедрены на разовой основе в рамках процедуры взаимного согласования. Когда существует разногласие относительно относительных достоинств позиций двух компетентных органов, делу может помочь, если вопросы будут прояснены посредником. В таких ситуациях посредник выслушивает позиции каждой стороны и затем сообщает мнение о сильных и слабых сторонах каждой из сторон. Это помогает каждой стороне лучше понять свою собственную позицию и позицию другой стороны. Некоторые налоговые администрации в настоящее время успешно используют посредничество для разрешения внутренних споров, и распространение таких методов на процедуры взаимного согласования могло бы быть полезным. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

87. Если вопрос является чисто фактическим, дело могло бы быть передано эксперту, мандат которого состоял бы просто в том, чтобы сделать требуемые фактические установления. Это часто делается в судебных процедурах, когда фактические вопросы передаются независимой стороне, которая делает фактические выводы, которые затем представляются суду. В отличие от механизма разрешения споров, который установлен в пункте 5, эти процедуры не являются обязательными для сторон, но тем не менее могут быть полезны, позволяя им достичь решения до того, как

вопрос должен был бы быть передан в арбитраж по этому пункту. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) C (25) III. Взаимодействие процедуры взаимного согласования с механизмом разрешения споров, предусмотренным Генеральным соглашением по торговле услугами

88. Применение Генерального соглашения по торговле услугами (GATS), которое вступило в силу 1 января 1995 г. и которое подписали все государства-члены,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

поднимает особые вопросы в отношении процедуры взаимного согласования. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

89. Пункт 3 Статьи XXII GATS предусматривает, что спор относительно применения Статьи XVII Соглашения, правила национального режима, не может рассматриваться в рамках механизмов разрешения споров, предусмотренных Статьями XXII и XXIII Соглашения, если оспариваемая мера «подпадает под сферу действия международного соглашения между ними, относящегося к избежанию двойного налогообложения» (например, налоговой конвенции). Если существует разногласие относительно того, «подпадает ли мера под сферу действия» такого международного соглашения, пункт 3 далее предусматривает, что любое Государство, участвующее в споре, может передать вопрос в Совет по торговле услугами, который передаст спор на обязательный арбитраж. Сноска к пункту 3, однако, содержит важное исключение, состоящее в том, что если спор относится к международному соглашению, «которое существовало на момент вступления в силу» Соглашения, вопрос не может быть передан в Совет по торговле услугами, если только оба Государства не согласятся. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

90. Этот пункт поднимает две особые проблемы в отношении налоговых договоров. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

91. Во-первых, сноска к нему предусматривает различное обращение с налоговыми конвенциями, заключёнными до и после вступления в силу GATS, что может считаться неуместным, в частности когда конвенция, существовавшая на момент вступления в силу GATS, впоследствии пересматривается или когда протокол заключается после этого времени в отношении конвенции, существовавшей на тот момент. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

92. Во-вторых, выражение «подпадает под сферу действия» по своей природе является неоднозначным, на что указывает включение в пункт 3 Статьи XXII GATS как арбитражной процедуры, так и оговорки, освобождающей ранее существовавшие конвенции от её применения, для разрешения разногласий, связанных с его значением. C (25) Хотя представляется ясным, что страна не могла бы добросовестно1 утверждать, что мера, относящаяся к налогу, к которому не применялось ни одно положение налоговой конвенции, подпадала под сферу действия этой конвенции, неясно, охватывает ли это выражение все

1 Обязательство применять и толковать договоры добросовестно прямо признаётся в Статьях 26 и 31 Венской конвенции о праве международных договоров; таким образом, исключение в пункте 3 Статьи XXII GATS применяется только к спорам, ведущимся добросовестно.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

меры, которые относятся к налогам, охватываемым всеми или только некоторыми положениями налоговой конвенции. (Перенумерован и изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

93. Договаривающиеся государства могут пожелать избежать этих трудностей путём двустороннего распространения применения сноски к пункту 3 Статьи XXII GATS на конвенции, заключённые после вступления в силу GATS. Такое двустороннее распространение, которое дополняло бы — но никоим образом не нарушало бы — обязательства Договаривающихся государств по GATS, могло бы быть включено в конвенцию путём добавления следующего положения: Для целей пункта 3 Статьи XXII (Консультации) Генерального соглашения по торговле услугами Договаривающиеся государства соглашаются, что, несмотря на этот пункт, любой спор между ними относительно того, подпадает ли мера под сферу действия настоящей Конвенции, может быть передан в Совет по торговле услугами, как предусмотрено этим пунктом, только с согласия обоих Договаривающихся государств. Любое сомнение относительно

толкования настоящего пункта разрешается по пункту 3 Статьи 25 или, при недостижении согласования по этой процедуре, в соответствии с любой иной процедурой, согласованной обоими Договаривающимися государствами. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

94. Проблемы, аналогичные обсуждённым выше, могут возникать в связи с другими двусторонними или многосторонними соглашениями, касающимися торговли или инвестиций. Договаривающиеся государства свободны в ходе своих двусторонних переговоров изменить предложенное выше положение таким образом, чтобы обеспечить, что вопросы, относящиеся к налогам, охватываемым их налоговой конвенцией, рассматриваются посредством процедуры взаимного согласования, а не посредством механизма разрешения споров таких соглашений. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Замечания к Комментарию

95. Венгрия не разделяет полностью толкование, содержащееся в пункте 27 Комментария к Статье 25, и не в состоянии осуществлять процедуру взаимного согласования, если венгерский суд уже вынес решение по существу дела. C (25) (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

95.1 В отношении пунктов 21–24 Чили желает уточнить, что отправной точкой трёхлетнего срока — датой «первого уведомления» — является момент, когда налоговая администрация впервые уведомляет налогоплательщика о предложенной корректировке, если только не применима более ранняя дата, обсуждаемая в пунктах 21–24. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

95.2 Чили оставляет за собой позицию в связи со случаями, обсуждаемыми в пункте 23, и придерживается мнения, что трёхлетний срок начинает течь с момента подачи изменённой декларации. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

95.3 В отношении пункта 26 Франция не придерживается толкования, согласно которому обстоятельства, при которых Договаривающееся государство отказало бы в доступе к процедуре взаимного согласования, в частности когда они касаются случаев двойного налогообложения, связанных с серьёзными штрафными санкциями, ставшими окончательными, должны обязательно быть указаны в Конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

95.4 Португалия не придерживается толкования, содержащегося в пункте 49 Комментария к Статье 25. Португалия придерживается мнения, что проценты и штрафные санкции не являются налогами, охватываемыми Конвенцией, и поэтому не могут рассматриваться в рамках процедуры взаимного согласования. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорки к Статье

96. Швейцария оставляет за собой позицию по второму предложению пункта 2. Она считает, что осуществление устранений и возвратов по итогам взаимного согласования должно оставаться связанным со сроками, установленными её внутренним законодательством. Швейцария готова принять альтернативные договорные положения, которые ограничивают период, в течение которого Договаривающееся государство может произвести корректировку согласно пункту 1 Статьи 9 или пункту 2 Статьи 7, с тем чтобы избежать поздних корректировок, в отношении которых устранение в рамках MAP будет недоступно. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

97. Дания, Израиль, Корея, Мексика и Турция оставляют за собой право не включать

пункт 5 в свои конвенции.

(Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

98. Мексика и Польша оставляют за собой позиции по второму предложению пункта 2. Эти страны считают, что осуществление устранений и возвратов по итогам взаимного согласования должно оставаться связанным со сроками, установленными их внутренним законодательством. C (25) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

99. В отношении пункта 2 Турция в целях регулирования требований о возврате налога оставляет за собой право требовать от своих налогоплательщиков подачи заявления в компетентную налоговую инспекцию в течение одного года для заявления требования о возврате налога

по итогам достигнутого взаимного согласования, начиная с даты уведомления о результате такого согласования. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

100. Канада оставляет за собой право включить положение, аналогичное тем, о которых идёт речь в пункте 62 Комментария к Статье 7 и пункте 10 Комментария к Статье 9, которое фактически устанавливает срок, в течение которого Договаривающееся государство может произвести корректировку дохода предприятия. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

101. Венгрия оставляет за собой позицию по последнему предложению пункта 1, поскольку она не могла бы согласиться осуществлять процедуру взаимного согласования в случае запроса, который был бы представлен её компетентному органу по истечении срока давности, предусмотренного её внутренним законодательством. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

102. По соображениям политики и административным соображениям Чили и Венгрия оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

103. Австралия оставляет за собой право исключить дело, представленное по статье о процедуре взаимного согласования, из сферы применения пункта 5 в той мере, в какой какой-либо неразрешённый вопрос касается применения общих правил Австралии по противодействию уклонению от налогообложения, содержащихся в Части IVA Закона об оценке подоходного налога 1936 года и в разделе 67 Закона об оценке налога на дополнительные льготы 1986 года. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

C (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

ПРИЛОЖЕНИЕ ОБРАЗЕЦ ВЗАИМНОГО СОГЛАШЕНИЯ ОБ АРБИТРАЖЕ

1. Ниже приводится образец формы соглашения, которое компетентные органы могут использовать в качестве основы для взаимного соглашения о порядке применения арбитражного процесса, предусмотренного пунктом 5 Статьи (см. пункт 85 выше). В пунктах 2–48 ниже обсуждаются различные положения соглашения и в некоторых случаях предлагаются альтернативы. Компетентные органы, разумеется, свободны изменять, добавлять или исключать любые положения настоящего образца соглашения при заключении своего двустороннего соглашения.

Взаимное соглашение о порядке применения пункта 5 Статьи 25 Компетентные органы [Государства A] и [Государства B] заключили следующее взаимное соглашение для установления порядка применения арбитражного процесса, предусмотренного пунктом 5 Статьи 25 [название Конвенции], которая вступила в силу [дата вступления в силу]. Компетентные органы могут изменить или дополнить настоящее соглашение путём обмена письмами между ними.

1. Запрос о передаче дела в арбитраж Запрос о том, чтобы неразрешённые вопросы, возникающие из дела процедуры взаимного согласования, были переданы в арбитраж согласно пункту 5 Статьи 25 Конвенции («запрос об арбитраже»), должен быть сделан в письменной форме и направлен одному или обоим компетентным органам. Запрос должен содержать достаточную информацию для идентификации дела. К запросу также должно быть приложено письменное заявление каждого из лиц, которые либо сделали запрос, либо непосредственно затронуты делом, о том, что никакое решение по тем же вопросам уже не было вынесено судом или административным трибуналом Государств. В течение 10 дней после получения запроса компетентный орган, который получил его без какого-либо указания на то, что он был также направлен другому компетентному органу, должен направить копию этого запроса и сопровождающих заявлений другому компетентному органу.

2. Дата начала двухлетнего периода C (25) 1. Запрос об арбитраже может быть сделан только по истечении двух лет с даты, когда вся информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, была предоставлена обоим компетентным органам (далее именуемая «дата начала»). Для этой цели информация, требуемая компетентными органами для рассмотрения дела, должна включать: [необходимая информация и документы будут указаны в соглашении].

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

2. Для определения даты начала применяются следующие правила:

a) Компетентный орган, который получил первоначальный запрос о процедуре взаимного согласования согласно пункту 1 Статьи 25 Конвенции, должен в течение 60 дней после получения запроса: (i) направить уведомление лицу, представившему дело, о том, что он получил запрос; и (ii) направить уведомление об этом запросе вместе с копией запроса компетентному органу другого Договаривающегося государства.

b) В течение 90 дней после получения запроса о процедуре взаимного согласования (или его копии от компетентного органа другого Договаривающегося государства) каждый компетентный орган должен либо: (i) уведомить лицо, представившее дело, и другой компетентный орган о том, что он получил информацию, необходимую для осуществления рассмотрения дела по существу; либо (ii) запросить у этого лица дополнительную информацию для этой цели.

c) Если согласно подпункту (ii) подпункта b) выше один или оба компетентных органа запросили у лица, представившего дело, дополнительную информацию, необходимую для осуществления рассмотрения дела по существу, компетентный орган, который запросил дополнительную информацию, должен в течение 90 дней после получения дополнительной информации от этого лица уведомить это лицо и другой компетентный орган либо: (i) о том, что он получил запрошенную информацию; либо (ii) о том, что часть запрошенной информации по-прежнему отсутствует.

d) Если ни один из компетентных органов не запросил дополнительную информацию согласно подпункту (ii) подпункта b) выше, датой начала является более ранняя из следующих дат: (i) даты, в которую оба компетентных органа уведомили лицо, представившее дело, согласно подпункту (i) подпункта b) выше; и (ii) даты, наступающей через 90 дней после уведомления компетентного C (25) органа другого Договаривающегося государства согласно подпункту (ii) подпункта a) выше.

e) Если дополнительная информация была запрошена согласно подпункту (ii) подпункта b) выше, датой начала является более ранняя из следующих дат:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

(i) самой поздней даты, в которую компетентные органы, которые запросили дополнительную информацию, уведомили лицо, представившее дело, и другой компетентный орган согласно подпункту (i) подпункта c) выше; и (ii) даты, наступающей через 90 дней после того, как оба компетентных органа получили всю информацию, запрошенную любым компетентным органом у лица, представившего дело. Если, однако, один или оба компетентных органа направляют уведомление, указанное в подпункте (ii) подпункта c) выше, такое уведомление рассматривается как запрос дополнительной информации согласно подпункту (ii) подпункта b).

[Условия поручения (Terms of Reference): как поясняется в пунктах 15.1–15.5 разъяснений, следующих за настоящим образцом соглашения, соглашение могло бы также предусматривать принятие «условий поручения» (terms of reference)]

3. Отбор и назначение арбитров

1. Арбитражная панель состоит из трёх индивидуальных арбитров, обладающих экспертизой или опытом в международных налоговых вопросах. Каждый арбитр, назначенный в арбитражную панель, должен быть беспристрастным и независимым от компетентных органов, налоговых администраций и министерств финансов Договаривающихся государств и от всех лиц, непосредственно затронутых делом (а также их советников), на момент принятия назначения, сохранять свою беспристрастность и независимость на протяжении всего разбирательства и избегать в течение разумного периода времени после этого любого поведения, которое может повредить видимости беспристрастности и независимости арбитров в отношении разбирательства.

2. В течение 60 дней после того, как запрос об арбитраже (или его копия) был получен обоими компетентными органами, компетентные органы назначают каждый по одному арбитру. В течение

60 дней после последнего назначения назначенные таким образом арбитры назначают третьего арбитра, который будет исполнять функции Председателя. Председатель не должен быть гражданином или резидентом ни одного из Договаривающихся государств.

3. Если какое-либо назначение не произведено в требуемый срок, С (25) ещё не назначенный арбитр (арбитры) назначается (назначаются) должностным лицом высшего ранга Центра налоговой политики и администрации Организации экономического сотрудничества и развития, которое не является гражданином ни одного из Договаривающихся государств, в течение 10 дней после получения запроса об этом от лица, сделавшего запрос об арбитраже. Та же процедура применяется с необходимыми адаптациями, если по какой-либо причине необходимо заменить арбитра после начала арбитражного процесса.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

4. Арбитр считается назначенным, когда письмо, подтверждающее это назначение и подписанное как арбитром, так и лицом или лицами, обладающими полномочием назначить этого арбитра, было сообщено обоим компетентным органам.

4. Арбитражный процесс

1. В течение 60 дней после назначения Председателя арбитражной панели (если только до окончания этого периода компетентные органы не согласятся об ином периоде или не согласятся использовать подход, описанный в Статье 5, в отношении соответствующего дела) компетентный орган каждого Договаривающегося государства представляет каждому арбитру и другому компетентному органу предлагаемое решение, которое охватывает все неразрешённые вопрос(ы) в деле (с учётом всех соглашений, ранее достигнутых по этому делу между компетентными органами). Предлагаемое решение ограничивается определением конкретных денежных сумм (например, дохода) или, где это указано, максимальной суммы налога, которая может быть взимаема согласно положениям Конвенции, по каждой корректировке или аналогичному вопросу в деле. В деле, в котором компетентные органы Договаривающихся государств не смогли достичь соглашения по вопросу относительно условий применения положения Конвенции (далее именуемому «пороговый вопрос»), такому как вопрос о том, является ли физическое лицо резидентом или существует ли постоянное представительство, компетентные органы могут представить альтернативные предлагаемые решения в отношении вопросов, определение которых зависит от разрешения таких пороговых вопросов.

2. Компетентный орган каждого Договаривающегося государства может также представить арбитрам и другому компетентному органу в срок, предусмотренный в пункте 1, сопроводительный документ с позицией для рассмотрения арбитрами.

3. Каждый компетентный орган может также представить арбитрам и другому компетентному органу в течение 120 дней после назначения Председателя арбитражной панели ответное представление в отношении предлагаемого решения и сопроводительного документа с позицией, представленных другим компетентным органом.

4. Насколько это возможно, арбитры используют теле- и видеоконференции С (25) для общения между собой и с обоими компетентными органами. Если необходимо очное заседание, влекущее дополнительные расходы, Председатель связывается с компетентными органами, которые решают, когда и где заседание должно состояться, и сообщают эту информацию арбитрам.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

5. Арбитражная панель выбирает в качестве своего решения одно из предлагаемых решений по делу, представленных компетентными органами в отношении каждого вопроса и любых пороговых вопросов, и не включает обоснования или какого-либо иного объяснения решения. Арбитражное решение принимается простым большинством арбитров. Если компетентные органы не договорятся об ином, арбитражное решение должно быть доставлено компетентным органам Договаривающихся государств в письменной форме в течение 60 дней после получения арбитрами последнего ответного представления или, если ответное представление не было представлено, в

течение 150 дней после назначения Председателя арбитражной панели. Арбитражное решение не имеет прецедентного значения.

5. Факультативный арбитражный процесс

1. Если в течение 60 дней после назначения Председателя арбитражной панели компетентные органы соглашаются использовать подход, описанный в настоящей Статье, в отношении данного дела, каждый компетентный орган должен предоставить арбитражной панели и другому компетентному органу в течение 120 дней после такого выбора любую информацию, которую он считает необходимой для принятия панелью своего решения. Эта информация должна включать описание фактов и неразрешённых вопросов, подлежащих решению, вместе с позицией компетентного органа по этим вопросам и аргументами, подтверждающими эту позицию. Если компетентные органы не договорятся об ином, арбитражная панель не может принимать во внимание какую-либо информацию, которая не была доступна обоим компетентным органам до того, как оба компетентных органа получили запрос об арбитраже (или его копию).

2. Лицо, сделавшее запрос об арбитраже, может либо непосредственно, либо через своих представителей представить свою позицию арбитрам в письменной форме в той же мере, в какой оно может делать это в ходе процедуры взаимного согласования. Кроме того, если компетентные органы и арбитры все согласны, это лицо может представить свою позицию устно в ходе арбитражного разбирательства.

3. В течение 30 дней после того, как Председатель сообщил компетентным органам, что должно состояться заседание арбитражной панели, С (25) компетентные органы решают, когда и где заседание будет проведено, и сообщают эту информацию арбитрам.

4. Арбитры решают вопросы, переданные в арбитраж, в соответствии с применимыми положениями Конвенции и, с учётом этих положений, положений внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Арбитры также учитывают любые другие источники, которые компетентные

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению прямо указать.

5. С учетом положений Конвенции и настоящего соглашения арбитры должны принять те процессуальные нормы и нормы доказательственного права, которые они сочтут необходимыми для вынесения решения по неразрешенным вопросам, переданным на арбитражное рассмотрение.

6. Если компетентные органы не договорились об ином, арбитражное решение должно быть представлено компетентным органам Договаривающихся государств в письменной форме в течение 365 дней с даты назначения Председателя и должно содержать ссылки на примененные источники права и обоснование, которое привело к его результату. Арбитражное решение принимается простым большинством голосов арбитров. Арбитражное решение не имеет прецедентной силы. С разрешения лица, подавшего запрос на арбитражное рассмотрение, и обоих компетентных органов, решение арбитражной группы будет опубликовано в отредактированной форме без упоминания имен участвующих сторон или каких-либо деталей, которые могли бы раскрыть их личность, и с указанием, что решение не имеет формальной прецедентной силы.

6. Передача информации и конфиденциальность

1. Исключительно для целей применения положений статей 25 и 26, а также национального законодательства Договаривающихся государств, касающихся передачи и конфиденциальности информации, относящейся к делу, которое приводит к арбитражному процессу, каждый арбитр и максимум три сотрудника на каждого арбитра (а также потенциальные арбитры исключительно в той степени, в какой это необходимо для проверки их способности соответствовать требованиям к арбитрам) должны быть назначены уполномоченными представителями компетентного органа, назначившего этого арбитра, или, если этот арбитр не был назначен компетентным органом, обоих компетентных органов.

2. При назначении лица своим уполномоченным представителем в соответствии с пунктом 1 компетентный орган Договаривающегося государства должен обеспечить, чтобы это лицо в письменной форме согласилось обращаться с любой информацией, касающейся арбитражного

разбирательства, в соответствии с требованиями конфиденциальности Конвенции и применимого законодательства этого Договаривающегося государства. С (25)

7. Приостановление течения срока в случае несвоевременного предоставления информации Если оба компетентных органа согласны с тем, что лицо, непосредственно затронутое делом, не представило своевременно какую-либо дополнительную существенную информацию, запрошенную любым компетентным органом после даты начала двухлетнего периода, упомянутого в пункте 1 статьи 2,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

период, предусмотренный в этом пункте, должен быть продлен на срок, равный периоду, начинающемуся с даты, к которой была запрошена информация, и заканчивающемуся датой предоставления этой информации.

8. Расходы Если компетентные органы не договорились об ином: а) каждый компетентный орган и лицо, запросившее арбитражное рассмотрение, несут расходы, связанные с их собственным участием в арбитражном разбирательстве (включая расходы на проезд и расходы, связанные с подготовкой и представлением их мнений); б) каждый компетентный орган несет вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом, или назначенного высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития, который не является гражданином ни одного из Договаривающихся государств, из-за неназначения этим компетентным органом такого арбитра, а также расходы этого арбитра на проезд, телекоммуникации и секретариатские расходы; в) вознаграждение Председателя арбитражной группы и расходы этого Председателя на проезд, телекоммуникации и секретариатские расходы несут в равных долях оба компетентных органа; г) прочие расходы, связанные с любым заседанием арбитражной группы, несет компетентный орган, принимающий это заседание; и д) прочие расходы, связанные с расходами, которые оба компетентных органа согласились понести, несут в равных долях оба компетентных органа.

9. Непредставление решения в установленный срок В случае, если решение не было доведено до сведения компетентных органов в течение срока, предусмотренного в пункте 5 статьи 4 или пункте 6 статьи 5, в зависимости от обстоятельств, или в течение любого другого периода, согласованного компетентными органами, компетентные органы могут договориться о назначении новых арбитров в соответствии со статьей 3. Дата такого соглашения, для целей последующего применения статьи 3, считается датой получения запроса на арбитражное рассмотрение обоими компетентными органами. С (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

10. В случае, когда арбитражное решение не будет вынесено Если в любое время после подачи запроса на арбитражное рассмотрение и до вынесения арбитрами решения компетентным органам, компетентные органы письменно уведомляют арбитров а) что они разрешили все неразрешенные вопросы, являвшиеся предметом арбитражного рассмотрения, или б) что лицо, представившее дело, отозвало запрос на арбитражное рассмотрение или запрос на процедуру взаимного согласования арбитражное решение не выносится, и процедура взаимного согласования считается завершенной.

11. Окончательное решение Арбитражное решение является окончательным, если только это решение не будет признано неисполнимым судами одного из Договаривающихся государств по причине нарушения пункта 5 статьи 25 или по любым другим причинам. Если решение будет признано неисполнимым, запрос на арбитражное рассмотрение считается неподанным, а арбитражный процесс считается несостоявшимся (за исключением целей статей 6 «Передача информации и конфиденциальность» и 8 «Расходы»).

12. Исполнение арбитражного решения Компетентные органы исполнят арбитражное решение в течение 180 дней после сообщения им решения путем достижения взаимного соглашения по делу, которое привело к арбитражному рассмотрению. Настоящее соглашение применяется к любому

запросу на арбитражное рассмотрение, сделанному в соответствии с пунктом 5 статьи 25 Конвенции после вступления в силу этого положения.

[Дата подписания соглашения] [Подпись компетентного органа каждого Договаривающегося государства]

Общий подход к типовому соглашению

2. Существуют два основных подхода, которые могут быть применены при разработке арбитражного процесса, который будет использоваться для дополнения процедуры взаимного согласования. В соответствии с одним подходом, так называемым подходом «последнего наилучшего предложения» или «окончательного предложения», каждый компетентный орган должен был бы представить арбитражной группе предлагаемое решение соответствующего вопроса, и арбитражная группа выбирала бы между двумя предложениями, которые были ей представлены. В качестве альтернативы, в соответствии с тем, что можно назвать подходом «независимого мнения», C (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

арбитрам были бы представлены факты и аргументы сторонами на основе применимого права, и затем они выносили бы свое собственное независимое решение, которое основывалось бы на письменном, мотивированном анализе соответствующих фактов и применимых правовых источников.

3. Каждый из двух подходов имеет преимущества и недостатки, и выбор подхода зависит от ряда политических соображений, которые часто являются специфическими для каждого Государства. Кроме того, очевидно, существует ряд вариаций этих двух подходов. Например, арбитры могли бы принять независимое решение, но от них не требовалось бы представлять письменное решение, а лишь свои выводы. В некоторой степени подходящий метод также может зависеть от типа вопроса, подлежащего решению.

4. Вышеуказанное типовое соглашение в качестве отправной точки принимает подход «последнего наилучшего предложения», который, таким образом, является общеприменимым процессом, но, признавая тот факт, что в некоторых случаях, особенно в тех, которые включают сложные правовые вопросы, компетентные органы могут предпочесть получить более подробное решение, оно также предусматривает альтернативный процесс «независимого мнения». Таким образом, компетентные органы могут договориться использовать этот процесс независимого мнения в каждом конкретном случае. Компетентные органы, конечно, могут принять этот комбинированный подход, принять подход независимого мнения в качестве общеприменимого процесса с подходом «последнего наилучшего предложения» в качестве опции или ограничиться только одним из двух подходов.

Запрос на арбитражное рассмотрение

5. Статья 1 типового соглашения устанавливает порядок подачи запроса на арбитражное рассмотрение. Такой запрос должен быть представлен в письменной форме одному из компетентных органов, участвующих в деле. Этот компетентный орган должен затем информировать другой компетентный орган в течение 10 дней после получения запроса.

6. Для того чтобы определить, что условия пункта 5 статьи 25 выполнены (см. пункт 76 Комментария к этой Статье), запрос должен сопровождаться заявлениями, указывающими на то, что никакого решения по этим вопросам еще не было вынесено национальными судами или административными трибуналами в любом из Договаривающихся государств.

7. Поскольку арбитражный процесс является расширением процедуры взаимного согласования, предназначенной для рассмотрения дел, которые не могут быть разрешены в рамках этой процедуры, казалось бы неуместным требовать от лица, подающего запрос, оплаты за подачу такого запроса или возмещения расходов, понесенных компетентными органами в ходе арбитражного разбирательства. В отличие от запросов налогоплательщиков о вынесении решений или других видов предварительных соглашений, где иногда взимается плата, предоставление решения споров между Договаривающимися государствами является обязанностью этих Государств, за которую они, как правило, должны нести расходы. C (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Дата начала двухлетнего периода

8. Запрос на арбитражное рассмотрение не может быть сделан ранее чем через два года с даты предоставления всей информации, требуемой компетентными органами для рассмотрения дела, обоим компетентным органам. Пункт 1 статьи 2 типового соглашения относится к информации, которая требуется для этой цели. Этот пункт должен включать перечень информации, требуемой компетентными органами; в общем, эта информация будет соответствовать информации и документам, которые были необходимы для начала рассмотрения дела. Обычно опубликованные руководящие указания Договаривающегося государства указывают информацию, которая потребовалась бы для этой цели. В таких случаях предполагается, что компетентные органы, как правило, взаимно согласятся перечислить или иным образом идентифицировать информацию, включенную в эти руководящие указания, как информацию, которая потребуется каждому Договаривающемуся государству.

9. Пункт 2 статьи 2 описывает процедуру, которую следует соблюдать для определения точной даты начала двухлетнего периода.

10. Подпункт а) предусматривает, что компетентный орган, получивший первоначальный запрос на процедуру взаимного согласования, должен в течение 60 дней после получения этого запроса уведомить лицо, представившее дело, о том, что запрос был получен, и направить уведомление о запросе вместе с его копией другому компетентному органу.

11. В соответствии с подпунктом б), компетентный орган должен уведомить лицо, представившее дело, и другой компетентный орган о том, что он получил всю информацию, необходимую для проведения предметного рассмотрения дела, или запросить дополнительную информацию для этой цели у лица, представившего дело, в течение 90 дней после даты получения им первоначального запроса или уведомления о запросе, в зависимости от обстоятельств.

12. Если один или оба компетентных органа запрашивают дополнительную информацию, подпункт в) предусматривает, что после получения такой информации у компетентного органа, запрашивающего информацию, будет 90 дней, чтобы уведомить лицо, представляющее дело, и другой компетентный орган о том, что он получил всю необходимую информацию, или что запрошенная информация все еще отсутствует.

13. Дата начала двухлетнего периода зависит от того, была ли запрошена такая дополнительная информация. Если запрос на дополнительную информацию не поступал, подпункт г) предусматривает, что дата начала наступает раньше из следующих дат: i) даты, когда оба компетентных органа уведомили лицо, представившее дело, о получении всей необходимой информации (т.е. даты, когда второй из двух компетентных органов сделал это уведомление), и ii) 90 дней после даты, когда компетентный орган, которому был первоначально направлен запрос на процедуру взаимного согласования, уведомил другой компетентный орган о запросе. C (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

14. Если была запрошена дополнительная информация, подпункт д) предусматривает, что, как правило, дата начала наступает раньше из следующих дат: i) последней даты, когда компетентные органы, запросившие дополнительную информацию, уведомили налогоплательщика и другой компетентный орган о получении информации; и ii) даты, наступающей через 90 дней после того, как оба компетентных органа получили дополнительную информацию от лица, представившего дело. Если какой-либо компетентный орган уведомляет налогоплательщика и другой компетентный орган о том, что некоторая запрошенная информация все еще отсутствует, такое уведомление рассматривается как запрос на дополнительную информацию.

15. В некоторых случаях, после того как налогоплательщик предоставил первоначальную информацию, необходимую для проведения предметного рассмотрения дела, компетентные органы могут запросить дополнительную информацию у налогоплательщика. В таких случаях, несвоевременное предоставление такой дополнительной информации лицом, непосредственно затронутым делом (т.е. лицом, подавшим первоначальный запрос на процедуру взаимного согласования, или лицом, чьи налоговые обязательства непосредственно затрагиваются делом),

может отсрочить или помешать компетентным органам разрешить дело. Для рассмотрения таких случаев, статья 7 типового соглашения предусматривает, что двухлетний период должен быть продлен, если оба компетентных органа согласны с тем, что лицо, непосредственно затронутое делом, не представило своевременно какую-либо дополнительную существенную информацию, запрошенную любым компетентным органом после начала этого периода. В этом случае период будет продлен на срок, равный периоду, начинающемуся с даты, к которой была запрошена информация, и заканчивающемуся датой, когда эта информация была в конечном итоге предоставлена.

Условия полномочий 15.1 Хотя типовое соглашение прямо не включает положений о принятии «условий полномочий» в качестве первого шага арбитражного процесса, компетентные органы могут счесть полезным включить такие положения во взаимное соглашение, реализующее арбитражный процесс. Эти положения могут быть сформулированы следующим образом: Условия полномочий

1. В течение 60 дней после получения запроса на арбитражное рассмотрение (или его копии) обоими компетентными органами, компетентные органы должны согласовать вопросы, подлежащие разрешению арбитражной группой, и письменно сообщить их лицу, подавшему запрос на арбитражное рассмотрение. Это будет представлять собой «Условия полномочий» для данного дела. Несмотря на следующие пункты настоящего соглашения, компетентные органы также могут в Условиях полномочий предусмотреть С (25)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

процессуальные нормы, которые являются дополнительными или отличными от тех, что включены в эти пункты, и рассматривать другие вопросы, которые будут сочтены уместными.

2. Если Круг полномочий не был передан лицу, подавшему запрос об арбитраже, в течение срока, указанного в пункте 1 выше, это лицо и каждый компетентный орган могут в течение 30 дней после окончания этого срока в письменной форме сообщить друг другу список вопросов, которые должны быть решены арбитражем. Все списки, сообщенные таким образом в течение этого срока, составляют предварительный Круг полномочий. В течение 30 дней после назначения всех арбитров, как предусмотрено в следующих пунктах настоящего соглашения, Председатель должен сообщить компетентным органам и лицу, подавшему запрос об арбитраже, пересмотренный вариант предварительного Круга полномочий, основанный на сообщенных списках. В течение 30 дней после получения ими обоими пересмотренного варианта компетентные органы будут иметь возможность договориться о другом Круге полномочий и сообщить его в письменной форме арбитрам и лицу, подавшему запрос об арбитраже. Если они сделают это в течение указанного срока, этот другой Круг полномочий будет составлять Круг полномочий для данного дела. Если иной Круг полномочий не был согласован между компетентными органами и сообщен в письменной форме в течение этого срока, пересмотренный вариант предварительного Круга полномочий, подготовленный арбитрами, будет составлять Круг полномочий для данного дела. 15.2 Если такие положения включены в соглашение, потребуется продлить срок, в течение которого, согласно Статье 3 типового взаимного соглашения, каждый компетентный орган должен назначить арбитра. Этот срок может быть, например, продлен до 90 дней, что позволит компетентным органам учесть согласованный Круг полномочий при выборе своих соответствующих арбитров. 15.3 «Круг полномочий» является документом, который устанавливает вопросы, подлежащие разрешению арбитрами. Он определяет юрисдикционную основу для вопросов, которые должны быть решены арбитражной коллегией. Он должен быть установлен компетентными органами, которые в этой связи могут пожелать проконсультироваться с лицом, подавшим запрос об арбитраже. Если компетентные органы не могут договориться о Круге полномочий в течение срока, предусмотренного в предлагаемом пункте 1 выше, необходим механизм для обеспечения того, чтобы процедура развивалась. Предлагаемый пункт 2 выше предусматривает такую вероятность. 15.4 Хотя Круг полномочий, как правило, ограничивается конкретным вопросом или набором вопросов, компетентные органы, учитывая характер дела и взаимосвязанный характер вопросов, могут составить С (25) Круг полномочий таким образом, чтобы все дело (а не только определенные конкретные вопросы) было передано в арбитраж. 15.5 Как указано в предлагаемом пункте 1 выше, процедурные правила, предусмотренные в типовом соглашении, применяются, если компетентные органы не предусмотрят иное в Круге полномочий.

Таким образом, компетентные органы, посредством Круга полномочий, могут отступать от любого из этих правил (включая, например, правила назначения и вознаграждения арбитров) или предусматривать дополнительные правила в конкретном случае.

Отбор и назначение арбитров

16. Статья 3 типового соглашения описывает, как будут отбираться арбитры. Как правило, два компетентных органа назначают по одному арбитру. Эти назначения должны быть произведены в течение 60 дней после получения запроса об арбитраже обоими компетентными органами. Назначенные таким образом арбитры избирают Председателя, который должен быть назначен в течение 60 дней после даты последнего из первоначальных назначений. Если компетентные органы не назначат арбитра в течение требуемого срока, или если назначенные таким образом арбитры не назначат третьего арбитра в течение требуемого срока, пункт предусматривает, что назначение будет произведено высшим должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития, которое не является гражданином ни одного из Договаривающихся государств. Компетентные органы могут, конечно, предусмотреть другие способы решения этих редких ситуаций, но представляется важным предусмотреть независимый назначающий орган для разрешения любой тупиковой ситуации при отборе арбитров.

17. Пункт 1 Статьи 3 устанавливает требования, которым должен соответствовать каждый арбитр. Арбитры должны обладать специальными знаниями или опытом в области международных налоговых вопросов, хотя, если компетентные органы не договорятся об ином, не требуется, чтобы каждый арбитр имел опыт работы в качестве судьи или арбитра. Кроме того, каждый арбитр должен на момент принятия своего назначения быть беспристрастным и независимым от компетентных органов, налоговых администраций и министерств финансов (или соответствующих эквивалентных министерств или департаментов, независимо от их названия) C (25) Договаривающихся государств, а также от всех лиц, непосредственно затронутых делом, и их консультантов. Каждый арбитр также должен сохранять свою беспристрастность и независимость на протяжении всего разбирательства и должен в течение разумного периода времени после этого избегать поведения, которое может нанести ущерб видимости беспристрастности и независимости арбитров в отношении разбирательства. Такое поведение будет включать, например, принятие на работу в одну из сторон, непосредственно затронутых делом, вскоре после вынесения арбитражного решения по делу. Компетентные органы вправе договориться о дополнительных деталях в отношении применимых стандартов беспристрастности и независимости. Например, компетентные органы могут пожелать потребовать от любого потенциального арбитра раскрыть компетентным органам любой факт или обстоятельство, способное поставить под сомнение беспристрастность или независимость этого потенциального арбитра. Компетентные органы также могут пожелать договориться о правилах, регулирующих ситуацию, когда арбитр не может выполнять свои обязанности в результате болезни или недееспособности, несоответствия стандартам беспристрастности и независимости или по любой другой причине.

18. Пункт 4 Статьи 3 разъясняет, когда арбитр считается назначенным, что актуально для целей других положений, которые ссылаются на дату назначения одного или нескольких арбитров. Назначение считается произведенным, когда письмо, подтверждающее это назначение и подписанное как арбитром, так и лицом или лицами, которые имеют право назначать этого арбитра в соответствии с пунктами 2 и 3 Статьи, было сообщено обоим компетентным органам.

Процесс арбитражного разбирательства

19. Статья 4 устанавливает правила, которые будут применяться к процессу арбитражного разбирательства, если в течение 60 дней после назначения Председателя арбитражной коллегии компетентные органы не согласятся использовать факультативный подход Статьи 5 в отношении данного дела.

20. Как указано в пункте 4 выше, процесс арбитражного разбирательства, предложенный в типовом соглашении, следует подходу «последнего лучшего предложения». Пункт 1 Статьи предусматривает, что первым шагом этого процесса является представление компетентным органом каждого Договаривающегося государства каждому арбитру в течение 60 дней после назначения Председателя (или любого другого срока, согласованного компетентными органами до истечения этого 60-дневного срока) предлагаемого решения, которое разрешает все

неурегулированные вопросы дела таким образом, чтобы оно было согласовано с любыми предыдущими соглашениями, достигнутыми по этому делу компетентными органами. Для каждой корректировки или аналогичного вопроса в деле предлагаемое решение будет включать только решение по конкретным денежным суммам (например, по доходу) или максимальную сумму С (25) налога, которая может быть начислена в соответствии с положениями Конвенции. Однако в некоторых случаях неурегулированные вопросы будут включать вопросы о том, были ли соблюдены условия для применения положения Конвенции. В тех случаях, когда неурегулированные вопросы в деле включают такой «пороговый вопрос», например, является ли лицо резидентом Договаривающегося государства или имеет ли предприятие Договаривающегося государства постоянное представительство

С (25) в другом Договаривающемся государстве, компетентные органы могут представить свои предлагаемые ответы на пороговый вопрос (т.е. да или нет). Если существуют другие неурегулированные вопросы, решение которых зависит от ответа, полученного по пороговому вопросу, ожидается, что компетентные органы также представят альтернативные предлагаемые решения по этим оставшимся вопросам.

21. Как поясняется в пункте 2 Статьи, предлагаемые решения, представленные компетентными органами каждого Договаривающегося государства, могут быть подкреплены документом с изложением позиции, который должен быть представлен в течение того же периода времени.

22. Пункт 3 предусматривает, что каждый компетентный орган также может представить в течение 120 дней после назначения Председателя ответное представление в отношении предлагаемого решения и подтверждающего документа с изложением позиции, представленных другим компетентным органом. Ответное представление и подтверждающий документ с изложением позиции призваны рассматривать только позиции и аргументы другого компетентного органа и не предназначены для того, чтобы компетентный орган выдвигал дополнительные аргументы в пользу своей собственной позиции.

23. Учитывая характер процесса «последнего лучшего предложения», очная встреча арбитров, как правило, не потребуется, и арбитры смогут взаимодействовать между собой и с обоими компетентными органами по телефону или посредством видеоконференции. Это предусмотрено в пункте 4, который добавляет, что если необходима очная встреча, влекущая дополнительные расходы, Председатель сначала свяжется с компетентными органами, которые затем решат, когда и где должна состояться встреча.

24. Пункт 5 предусматривает, что арбитражная коллегия выберет в качестве своего решения одно из предлагаемых решений, представленных компетентными органами. В случае, когда речь идет об одном или нескольких пороговых вопросах, арбитражная коллегия примет решение по пороговым вопросам, а затем примет одно из альтернативных предлагаемых решений, представленных компетентными органами. Решение будет принято простым большинством арбитров и не будет включать никакого обоснования или объяснения. В свете цели арбитража действовать как упрощенный метод разрешения споров между компетентными органами, решение будет предоставлено в письменной форме компетентным органам и не может быть использовано в качестве прецедента в отношении любых других дел. С (25) Если компетентные органы не договорятся об ином, арбитражное решение будет предоставлено в течение 60 дней после получения арбитрами последнего ответного представления или, если ответное представление не было представлено, в течение 150 дней после назначения Председателя.

Факультативный процесс арбитражного разбирательства

25. Статья 5 устанавливает правила для процесса «независимого мнения», который, согласно типовому соглашению, компетентные органы могут выбрать для использования в каждом конкретном случае. Этот выбор должен быть сделан в течение 60 дней после назначения Председателя арбитражной коллегии.

26. Пункт 1 Статьи предусматривает, что если компетентные органы сделали такой выбор, каждый компетентный орган должен предоставить арбитражной коллегии и другому компетентному органу в течение 120 дней после этого выбора любую информацию, которую он считает необходимой для принятия коллегией своего решения. Предполагается, что эта информация будет включать описание фактов и вопросов, подлежащих решению, позицию компетентного органа по этим вопросам и аргументы, подтверждающие эту позицию. Если компетентные органы не

договорятся об ином, арбитражная коллегия не может принимать во внимание любую информацию, которая не была доступна обоим компетентным органам до того, как оба компетентных органа получили запрос об арбитраже.

27. Ожидается, что для обсуждения дела потребуется одна или несколько встреч арбитражной коллегии и обоих компетентных органов. Пункт 3 предусматривает, что компетентные органы решат, когда и где будет проводиться каждая такая встреча, в течение 30 дней после того, как Председатель арбитражной коллегии проинформирует их о необходимости такой встречи.

28. Пункт 2 предусматривает, что лицо, запросившее арбитраж, как непосредственно, так и через своих представителей, вправе представить арбитрам письменное изложение своей позиции в той же степени, в какой это лицо может представить такое представление в ходе процедуры взаимного согласования и, если компетентные органы и арбитры все согласятся, сделать устное представление в ходе заседания арбитров. Участие в процессе арбитражного разбирательства лица, подавшего запрос об арбитраже, таким образом, зависит от того, что компетентные органы согласуют в рамках процедуры взаимного согласования и в ходе арбитражного разбирательства.

29. Простейший способ установления процедурных правил, которые будут регулировать процесс арбитражного разбирательства по принципу «независимого мнения» и которые еще не были согласованы между компетентными органами, заключается в том, чтобы предоставить арбитрам возможность разрабатывать эти правила на индивидуальной основе. При этом арбитры вправе C (25) ссылаться на существующие арбитражные процедуры. В процедурных правилах должно быть четко указано, что, если компетентные органы не договорятся об ином, фактический материал, на котором арбитражная коллегия будет основывать свое решение, будет тем, который был разработан в ходе процедуры взаимного согласования (см. последнее предложение пункта 1 Статьи). Пункт 5 Статьи следует этому подходу. Таким образом, решения относительно формата арбитражных заседаний будут приниматься арбитрами, если компетентные органы не договорятся об ином.

30. Согласно пункту 4 Статьи, арбитры будут принимать решения по вопросам, переданным на арбитраж, в соответствии с применимыми положениями Конвенции и, с учетом этих положений, положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. В этом отношении арбитражная коллегия будет рассматривать применение внутреннего законодательства только в той степени, в какой это необходимо для определения того, правильно ли Договаривающееся государство применило положения Конвенции.

31. Как указано в пункте 4, компетентные органы также могут по взаимному согласию определять другие источники права или полномочий, которые будут рассматриваться арбитражной коллегией. Вопросы, по которым компетентные органы испытывают трудности в достижении соглашения, часто включают вопросы толкования договора или вопросы, связанные с применением принципа «вытянутой руки», лежащего в основе Статьи 9 и пункта 2 Статьи 7. Поэтому компетентные органы могут пожелать предусмотреть, чтобы вопросы толкования договора решались арбитрами в свете принципов толкования, закрепленных в Статьях 31–33 Венской конвенции о праве международных договоров, с учетом Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР с периодическими изменениями, как поясняется в пунктах 28–36.1 Введения. Они также могли бы предусмотреть, чтобы вопросы, связанные с применением принципа «вытянутой руки», аналогичным образом решались в свете Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Поскольку Статья 32 Венской конвенции о праве международных договоров разрешает широкий доступ к дополнительным средствам толкования, арбитры на практике будут иметь значительную свободу действий при определении соответствующих источников для толкования положений договора. Кроме того, могут быть случаи, когда компетентные органы соглашаются, что толкование или применение положения налогового договора зависит от конкретного документа (например, меморандума о взаимопонимании или взаимного соглашения, заключенного после вступления договора в силу), но могут расходиться во мнениях относительно толкования этого документа. В таком случае компетентные органы могут пожелать сделать прямое указание на этот документ.

32. Пункт 6 Статьи предусматривает, что, если компетентные органы не договорятся об ином, решение арбитражной комиссии будет доведено до компетентных органов в письменной форме в течение 365 дней с даты назначения Председателя. C (25) Решение будет содержать указание на использованные источники права и обоснование, приведшее к его результату. Оно также обычно

будет включать описание соответствующих фактов и обстоятельств дела, четкое изложение позиций обоих компетентных органов и краткое изложение хода разбирательства. Принятие арбитражного решения будет осуществляться простым большинством голосов арбитров. Как и в случае подхода «последнего лучшего предложения», решение не будет иметь прецедентного значения, но пункт 6 предусматривает возможность опубликования решения. Однако такое опубликование должно производиться только в том случае, если с этим согласны как компетентные органы, так и лицо, подавшее запрос на арбитражное разбирательство. Кроме того, для сохранения конфиденциальности информации, переданной компетентным органам, публикация должна быть осуществлена в форме, которая не раскрывает имена сторон и не содержит никаких элементов, способных помочь в их идентификации. Решения по отдельным делам, достигнутые в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), обычно не публикуются, однако в случае мотивированных арбитражных решений их опубликование придаст процессу дополнительную прозрачность. Также, хотя решение ни в каком смысле не будет являться формальным прецедентом, наличие материала в публичном доступе может повлиять на ход других дел, чтобы избежать последующих споров и привести к более единообразному подходу к одному и тому же вопросу.

Обмен информацией и конфиденциальность

33. Важно, чтобы арбитрам был предоставлен полный доступ к информации, необходимой для разрешения вопросов, переданных на арбитражное разбирательство, но в то же время они должны подчиняться тем же строгим требованиям конфиденциальности в отношении этой информации, которые применяются к самим компетентным органам. Предлагаемый подход для обеспечения этого результата, который включен в Статью 6 типового соглашения, заключается в том, чтобы сделать арбитров уполномоченными представителями компетентных органов. Однако это будет сделано исключительно для целей применения соответствующих положений Конвенции (т.е. Статей 25 и 26) и положений внутреннего законодательства Договаривающихся государств, которые обычно включают санкции, применимые в случае нарушения конфиденциальности.

Приостановка времени в случае несвоевременного предоставления информации

34. Как указано в пункте 15 выше, Статья 7 типового соглашения предусматривает, что двухлетний период, указанный в пункте 1 Статьи 2, может быть продлен, если оба компетентных органа согласны с тем, что лицо, непосредственно затронутое делом, не предоставило своевременно какую-либо дополнительную существенную информацию, запрошенную любым из компетентных органов после начала этого двухлетнего периода. В этом случае подход, принятый в типовом соглашении, заключается в продлении этого двухлетнего периода на время, равное периоду, начинающемуся с даты запроса информации и заканчивающемуся датой предоставления этой информации. C (25) Однако в случае, если компетентным органам не предоставлена информация, необходимая для решения конкретного дела, ничто не мешает им разрешить дело на основе ограниченной информации, имеющейся в их распоряжении, тем самым предотвращая любой доступ к арбитражному разбирательству. Также в соглашении можно было бы предусмотреть, что, если в течение дополнительного периода (например, одного года) налогоплательщик

все еще не предоставил дополнительную существенную информацию, запрошенную любым из компетентных органов, вопрос больше не должен будет передаваться на арбитражное разбирательство.

Расходы

35. В связи с арбитражным разбирательством могут возникнуть различные расходы, и должно быть ясно, кто должен нести эти расходы. Статья 8 типового соглашения, которая регулирует этот вопрос, основана на принципе, согласно которому, если компетентный орган или лицо, участвующее в деле, может контролировать размер конкретных расходов, эти расходы должны нестись этой стороной, а другие расходы должны нестись в равных долях двумя компетентными органами.

36. Таким образом, кажется логичным предусмотреть, что каждый компетентный орган, а также лицо, запросившее арбитражное разбирательство, должны оплачивать свое собственное участие в арбитражном разбирательстве. Это будет включать расходы на представительство на совещаниях

и на подготовку и представление позиции и аргументов, будь то в письменной или устной форме. Это предусмотрено в подпункте a).

37. Гонорары, выплачиваемые арбитрам, вероятно, составят одну из основных статей расходов арбитражного разбирательства. Как указано в подпункте b), каждый компетентный орган будет нести вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом (или назначенного высокопоставленным должностным лицом Центра налоговой политики и администрирования Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) из-за неспособности этого компетентного органа назначить этого арбитра), а также расходы этого арбитра на проезд, телекоммуникации и секретариатское обслуживание.

38. Однако подпункт c) предусматривает, что гонорары, а также расходы на проезд, телекоммуникации и секретариатское обслуживание Председателя арбитражной комиссии будут нестись в равных долях компетентными органами. Компетентные органы обычно будут договариваться о несении этих расходов во время назначения арбитров, и это, как правило, будет подтверждено в письме о назначении. Гонорары должны быть достаточно высокими, чтобы обеспечить привлечение соответствующим образом квалифицированных экспертов.

39. Компетентные органы также могут пожелать включить в соглашение шкалу гонораров, подлежащих выплате арбитрам. Они свободны договариваться об установлении таких гонораров таким образом, чтобы это отражало конкретные обстоятельства C (25) Договаривающихся государств, их особые отношения и тип арбитражного разбирательства. Компетентные органы использовали различные шкалы гонораров в качестве ресурсов для этой цели, включая шкалу гонораров, установленную Международным центром по урегулированию инвестиционных споров, и шкалу гонораров, предусмотренную в Пересмотренном Кодексе поведения для Арбитражной конвенции ЕС. Соглашение также может ограничивать объем командировок и количество дней, за которые арбитрам будет выплачено вознаграждение.

40. Расходы, связанные с любым заседанием арбитражной комиссии, включая расходы на административный персонал, необходимый для подготовки и проведения этого заседания, и расходы, связанные с использованием помещений для заседаний, будут нестись компетентным органом, который будет принимать это заседание. В большинстве случаев этот компетентный орган будет использовать помещения для заседаний и персонал, которые уже имеются в его распоряжении, и казалось бы нецелесообразным пытаться распределить часть этих расходов на другой компетентный орган. Очевидно, что ссылка на «расходы, связанные с заседаниями» не включает расходы на проезд и проживание, понесенные участниками; эти расходы рассмотрены выше.

41. Прочие расходы (не включая любые расходы, возникающие в результате участия налогоплательщиков в процессе) должны нестись в равных долях двумя компетентными органами, при условии, что они договорились нести соответствующие расходы. Это будет включать, например, расходы, связанные с переводом и протоколированием, которые оба компетентных органа согласились обеспечить. Это также будет включать расходы на заседание арбитражной комиссии, согласованные обоими компетентными органами, но не проводимого ни одним из них. В отсутствие соглашения между компетентными органами, сторона, которая запросила несение этих конкретных расходов, должна их оплатить.

42. Как указано в начале Статьи 8, компетентные органы могут, однако, отступать от этих правил и договариваться об ином распределении расходов в отношении конкретного дела или конкретных расходов.

Непредставление решения в установленный срок

43. Для урегулирования необычных обстоятельств, когда арбитры могут быть неспособны или не желают представить арбитражное решение, Статья 9 предусматривает, что если решение не доведено в течение периода, предусмотренного в пункте 5 Статьи 4 или пункте 6 Статьи 5, или в течение любого другого периода, согласованного компетентными органами, компетентные органы могут договориться о назначении новых арбитров для рассмотрения дела. В таком случае дата такого соглашения между компетентными органами будет, для целей процесса, описанного в Статьях 4 и 5, рассматриваться как дата запроса на арбитражное разбирательство.

Случаи, когда арбитражное решение не будет вынесено C (25)

44. Статья 10 типового соглашения в первую очередь рассматривает случай, когда компетентные органы могут разрешить неразрешенные вопросы, приведшие к арбитражному разбирательству, до вынесения решения. Поскольку арбитражное разбирательство является исключительным механизмом для решения вопросов, которые не могут быть разрешены в рамках обычной процедуры взаимного согласования (MAP), целесообразно положить конец этому исключительнному механизму, если компетентные органы способны разрешить эти вопросы самостоятельно. Компетентные органы могут договариваться об урегулировании этих вопросов до тех пор, пока арбитражное решение не вынесено.

Статья 10 также предусматривает, что арбитражное разбирательство и процедура взаимного согласования (MAP) автоматически прекращаются, если до вынесения решения лицо, представившее дело, отзывает либо свой запрос на арбитражное разбирательство, либо свой запрос на процедуру взаимного согласования.

Окончательное решение

45. Статья 11 регулирует случай, когда арбитражное решение признается неисполнимым судами одного из Договаривающихся государств по причине нарушения пункта 5 Статьи 25 или по любой другой причине. В таком случае запрос на арбитражное разбирательство считается, что не был подан, а арбитражное разбирательство считается, что не состоялось, за исключением целей положений типового соглашения, касающихся «Обмена информацией и конфиденциальности» и «Расходов». В этом случае налогоплательщик может немедленно подать новый запрос на арбитражное разбирательство, поскольку двухлетний период для подачи такого запроса уже истек. Однако компетентные органы могут также предусмотреть, что такой запрос не должен быть разрешен в определенных случаях, например, когда действия налогоплательщика были основной причиной признания арбитражного решения недействительным.

46. Статья 11 не предназначена для предоставления самостоятельных оснований для признания арбитражного решения недействительным, если такие основания не существуют в соответствии с внутренним законодательством Договаривающихся государств. Вместо этого она призвана обеспечить, чтобы в случае, когда суд одного из Договаривающихся государств признает арбитражное решение недействительным на основании таких существующих норм, другое Договаривающееся государство не было обязано исполнять это решение. Это может произойти в соответствии с внутренним законодательством некоторых Государств, например, в случае процессуального нарушения (например, нарушения требований беспристрастности или независимости, применимых к арбитрам), которое существенно повлияло на результат арбитражного разбирательства. Однако, поскольку арбитражное решение является окончательным, не ожидается, что суд признает арбитражное решение недействительным просто потому, что он не согласен с результатом арбитражного разбирательства.

Исполнение решения C (25)

47. Как только арбитражное разбирательство предоставит обязывающее решение по вопросам, которые компетентные органы не смогли разрешить, компетентные органы приступят к заключению взаимного соглашения, которое будет отражать это решение и будет представлено лицам, непосредственно затронутым делом. Чтобы избежать дальнейших задержек, предлагается, чтобы взаимное соглашение, которое включает достигнутое решение, было завершено и представлено налогоплательщику в течение 180 дней с даты доведения решения. Это предусмотрено в Статье 12 типового соглашения.

48. Пункт 2 статьи 25 предусматривает, что компетентные органы должны выполнять достигнутое соглашение, несмотря на любые временные ограничения в их внутреннем законодательстве. Пункт 5 статьи также предусматривает, что арбитражное решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств. Следовательно, неспособность провести оценку налогоплательщиков в соответствии с соглашением или реализовать арбитражное решение путем заключения взаимного соглашения приведет к налогообложению, не соответствующему Конвенции, и, таким образом, позволит лицу, чье налогообложение затронуто, добиваться устранения двойного налогообложения посредством внутренних правовых средств защиты или путем подачи нового запроса в соответствии с пунктом 1 статьи.

HISTORY Пункт 1: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 1 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля

1963 г.) был удалён, а новый пункт 1 и предшествующий ему заголовок были добавлены. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 гласил следующее: “1. In the Article are set out the rules governing the mutual agreement procedure to be followed where differences of opinion or other difficulties arise as to the application of the Convention. The Article also embodies some general rules regarding the exchange of views between the competent authorities concerned on the interpretation or the application of the Convention.” Пункт 2: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 6 (см. историю пункта 7), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый пункт 2. Пункт 3: Заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 3 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 3. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 гласил следующее: “3. The competent authority of the Contracting State of which the taxpayer is a resident will, of course, subject his application to a careful examination and ask for all evidence available. As a result of such an examination the authority may find that the matter can be solved without recourse to the mutual agreement procedure. On the other hand, although adjustments might be required in the State of residence only, an exchange of views as well as of information with the competent authority of the other Contracting State may be useful, e.g. to obtain C (25) support for a certain interpretation of the Convention.” Пункт 4: Изменён 17 июля 2008 г. путем удаления слова «Finally,» в начале первого предложения, в отчете под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятом Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил следующее:

COMMENTARY ON ARTICLE 25

“4. Finally, as regards the practical operation of the mutual agreement procedure, the Article, in paragraph 4, merely authorises the competent authorities to communicate with each other directly, without going through diplomatic channels, and, if it seems advisable to them, to have an oral exchange of opinions through a joint commission appointed especially for the purpose. Article 26 applies to the exchange of information for the purposes of the provisions of this Article. The confidentiality of information exchanged for the purposes of a mutual agreement procedure is thus ensured.”

Пункт 4 был ранее изменён 15 июля 2005 г. отчетом под названием «The 2005

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: “4. Finally, as regards the practical operation of the mutual agreement procedure, the Article, in paragraph 4, merely authorises the competent authorities to communicate with each other directly, without going through diplomatic channels, and, if it seems advisable to them, to have an oral exchange of opinions through a joint commission appointed especially for the purpose.”

Пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 4 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 4. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 4 гласил следующее: “4. In paragraph 2 it is laid down that in case the State of residence is not itself able to arrive at an appropriate solution, the competent authority of that State shall communicate with the competent authority of the other State with a view to reaching an agreement regarding the taxation in dispute. Among the cases in which this procedure could be applied might be mentioned the case where one Contracting State which, in the particular case, is considered by the other State to have no right to tax under the Convention, taxes income not being subject to tax under the laws of that other Contracting State. Other examples are the case of the application of non-discrimination clauses and the case of difficulties arising in the allocation of profits among associated enterprises.”

Пункт 5: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 5 был перенумерован как пункт 6

(см. историю пункта 6) и был добавлен новый пункт 5, отчетом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 5.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6: Соответствует пункту 5 Модельной конвенции 1977 г. в его редакции

до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 6 был перенумерован как пункт 7 (см. C (25) историю пункта 7), заголовки, предшествующие пункту 6, были перемещены вместе с ним, а пункт 5 был изменён и перенумерован как пункт 6, отчетом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 5 гласил следующее: “5. Since the Article merely lays down general rules concerning the mutual agreement procedure, the comments now following are intended to clarify the purpose of such rules, and also to amplify them, if necessary, by referring, in

COMMENTARY ON ARTICLE 25

particular, to the rules followed at international level in the conduct of mutual agreement procedures or at the internal level in the conduct of the procedures which exist in most OECD member countries for dealing with disputed claims regarding taxes.”

Пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 5 проекта Конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 5. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 5 гласил следующее: “5. No time-limit is specified in the Article for presenting claims under paragraph 1. Any time-limit that may be fixed upon bilaterally should be reasonably generous.”

Пункт 6.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 6.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «The 2017 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 7: Изменён 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчета под названием «Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 г. 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 гласил следующее: “7. The rules laid down in paragraphs 1 and 2 provide for the elimination in a particular case of taxation which does not accord with the Convention. As is known, in such cases it is normally open to taxpayers to litigate in the tax court, either immediately or upon the dismissal of their objections by the taxation authorities. When taxation not in accordance with the Convention arises from an incorrect application of the Convention in both States, taxpayers are then obliged to litigate in each State, with all the disadvantages and uncertainties that such a situation entails. So paragraph 1 makes available to taxpayers affected, without depriving them of the

ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure because it is aimed, in its second stage, at resolving the dispute on an agreed basis, i.e. by agreement between competent authorities, the first stage being conducted exclusively in the State of residence (except where the procedure for the application of paragraph 1 of Article 24 is set in motion by the taxpayer in the State of which he is a national) from the presentation of the objection up to the decision taken regarding it by the competent authority on the matter."

Пункт 7 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 6 Модельной

конвенции 1977 г. В эту дату пункт 7 был перенумерован как пункт 8 (см. историю пункта 8), пункт 6 был изменён путем замены слова «amicable» на «agreed» и перенумерован как пункт 7, а заголовки, предшествующие пункту 6, были перемещены вместе с ним, отчетом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 гласил следующее: "6. The rules laid down in paragraphs 1 and 2 provide for the elimination in a particular case of taxation which does not accord with the Convention. As is

COMMENTARY ON ARTICLE 25

known, in such cases it is normally open to taxpayers to litigate in the tax court, either immediately or upon the dismissal of their objections by the taxation authorities. When taxation not in accordance with the Convention arises from an incorrect application of the Convention in both States, taxpayers are then obliged to litigate in each State, with all the disadvantages and uncertainties that such a situation entails. So paragraph 1 makes available to taxpayers affected, without depriving them of the ordinary legal remedies available, a procedure which is called the mutual agreement procedure because it is aimed, in its second stage, at resolving the dispute on an amicable basis, i.e. by agreement between competent authorities, the first stage being conducted exclusively in the State of residence (except where the procedure for the application of paragraph 1 of Article 24 is set in motion by the taxpayer in the State of which he is a national) from the presentation of the objection up to the decision taken regarding it by the competent authority on the matter."

Пункт 6 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 2 проекта Конвенции

1963 г. 23 июля 1992 г. пункт 6 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 29 (см. историю пункта 50), и предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 2 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 6 Модельной конвенции 1977 г., заголовок, предшествующий пункту 2, был перемещён вместе с ним, и был добавлен новый заголовок раздела. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: "2. The rules laid down in paragraphs 1 and 2 provide for the elimination in a particular case of taxation which does not accord with the Convention. The provisions of paragraph 1 establish a right for the taxpayer concerned to address himself to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident. The taxpayer may use this right whether or not he has exhausted all the legal remedies open to him according to the national tax laws of both States. Neither is it a prerequisite for the use of this right that the actions concerned have already resulted in incorrect taxation; the evident risk of such taxation as a consequence of the measures already taken would be sufficient."

Пункт 8: Соответствует пункту 7 в его редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату

пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 9 (см. историю

пункта 9), а пункт 7 был перенумерован как пункт 8, отчетом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 7 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 7 проекта Конвенции 1963 г. (принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) был изменён и перенумерован как C (25) пункт 34 (см. историю пункта 55), и был добавлен новый пункт 7.

Пункт 9: Изменён 22 июля 2010 г. путем замены первого подпункта, отчетом под

названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 9 гласил следующее: “9. In practice, the procedure applies to cases — by far the most numerous — where the measure in question leads to double taxation which it is the specific

COMMENTARY ON ARTICLE 25

purpose of the Convention to avoid. Among the most common cases, mention must be made of the following:

— the questions relating to attribution to a permanent establishment of a proportion of the executive and general administrative expenses incurred by the enterprise, under paragraph 3 of Article 7;

— the taxation in the State of the payer — in case of a special relationship between the payer and the beneficial owner — of the excess part of interest and royalties, under the provisions of Article 9, paragraph 6 of Article 11 or paragraph 4 of Article 12;

— cases of application of legislation to deal with thin capitalisation when the State of the debtor company has treated interest as dividends, insofar as such treatment is based on clauses of a convention corresponding for example to Article 9 or paragraph 6 of Article 11;

— cases where lack of information as to the taxpayer’s actual situation has led to misapplication of the Convention, especially in regard to the determination of residence (paragraph 2 of Article 4), the existence of a permanent establishment (Article 5), or the temporary nature of the services performed by an employee (paragraph 2 of Article 15).

Пункт 9 в его редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 8. 17 июля 2008 г.

пункт 9 был перенумерован как пункт 10 (см. историю пункта 10), а пункт 8 был

перенумерован как пункт 9, отчетом под названием «The 2008 Update to the Model Tax

к Модельной налоговой конвенции», принятый Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.).

Пункт 8 Модельной конвенции 1977 г. был изменён 23 июля 1992 г. докладом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 88 a) предыдущего доклада под названием «Недостаточная капитализация» (принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г.

пункт 8 гласил следующее:

«8. На практике процедура применяется к случаям — безусловно, наиболее многочисленным — когда рассматриваемая мера приводит к двойному налогообложению, предотвращение которого является конкретной целью Конвенции. Среди наиболее распространённых случаев необходимо отметить следующие:

— вопросы, касающиеся отнесения к постоянному представительству (ПП) части исполнительных и общих административных расходов, понесённых предприятием, в соответствии с пунктом 3 статьи 7;

— налогообложение в государстве плательщика — в случае особых отношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход — избыточной части процентов и роялти, в соответствии с положениями статьи 9, пункта 6 статьи 11 или пункта 4 статьи 12;

— случаи, когда отсутствие информации о фактическом положении налогоплательщика привело к неправильному применению Конвенции, особенно в отношении определения резидентства (пункт 2 статьи 4), существования C (25) постоянного представительства (ПП) (статья 5) или временного характера услуг, выполняемых работником (пункт 2 статьи 15)».

Пункт 8 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 8 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 56), и новый пункт 8 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 10: Соответствует пункту 9 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату

пункт 10 был разделён на два пункта. Весь пункт 10, за исключением последнего предложения,

был перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 11), последнее предложение пункта 10 было включено в пункт 12, а пункт 9 был перенумерован в пункт 10 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.).

Пункт 9 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

удалён и новый пункт 9 был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 79 и подраздела 115 b)(ii) предыдущего доклада под названием «Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования (MAP)» (принят Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Что касается корректировок, которые должны быть сделаны соотносительно с восстановлением прибыли в торговых результатах ассоциированных предприятий в соответствии с положениями пунктов 1 и 2 статьи 9, есть основания полагать, что они могут быть надлежащим образом рассмотрены в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), когда определение их суммы вызывает затруднения».

Пункт 9 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 9 проекта Конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован в пункт 44 (см. историю пункта 47), и был добавлен новый пункт 9.

Пункт 11: Соответствует пункту 10 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату

пункт 11 был перенумерован в пункт 13 (см. историю пункта 13), а пункт 10

был изменён путём удаления последнего предложения (которое было включено в пункт 12 (см. историю пункта 12)), и перенумерован в пункт 11 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Это фактически подразумевается в формулировке пункта

2 статьи 9, когда двусторонняя конвенция содержит положение такого типа. Если двусторонняя конвенция не содержит правил, аналогичных правилам пункта 2 статьи 9 (как это обычно бывает для конвенций, подписанных до 1977 г.), сам факт того, что Договаривающиеся государства включили в конвенцию текст статьи 9, ограниченный текстом пункта 1 — который обычно лишь подтверждает в целом аналогичные правила, существующие во внутреннем законодательстве, — указывает на то, что намерением было охватить Конвенцией экономическое двойное налогообложение. В результате большинство стран-членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует — по крайней мере — духу C (25) конвенции и подпадает под сферу применения процедуры взаимного согласования (MAP), установленной статьёй 25. Государства, которые не разделяют эту точку зрения, однако, на практике находят средства для устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, касающихся добросовестных компаний, используя положения своего внутреннего законодательства».

Пункт 10 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован в пункт 11 (см. историю пункта 13), и новый пункт 10 был добавлен докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе пункта 79 предыдущего доклада

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

под названием «Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования (MAP)» (принят Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.).

Пункт 12: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 12 был изменён и

перенумерован в пункт 14 (см. историю пункта 14), и новый пункт 12, который включал последнее предложение пункта 10, был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.).

Пункт 13: Соответствует пункту 11 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату

пункт 13 был перенумерован в пункт 16 (см. историю пункта 16), а

пункт 11 был перенумерован в пункт 13 докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.).

Пункт 11 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 10 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 11 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован в пункт 12 (см. историю пункта 14), а пункт 10 был перенумерован в пункт 11 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 10 проекта Конвенции 1963 г. был заменён, когда он был удалён и новый

пункт 10 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 10 гласил следующее: «10. В будущем, когда многосторонняя Конвенция может быть согласована, может быть полезно рассмотреть более точные правила в отношении такой международной консультативной процедуры».

Пункт 14: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Итоговый доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Следует отметить, что процедура взаимного согласования (МАР), в отличие от процедуры оспаривания требований в соответствии с внутренним законодательством, может быть инициирована налогоплательщиком без ожидания, пока налогообложение, которое он считает «не соответствующим Конвенции», будет ему начислено или о нём сообщено. Чтобы инициировать процедуру, он должен, и этого достаточно, если он это сделает, установить, что «действия одного или обоих Договаривающихся государств» приведут к такому налогообложению, и что это налогообложение представляется риском, который не просто возможен, но вероятен. Такие действия означают все акты или решения, будь то законодательного или регулятивного характера, и будь то общего или индивидуального применения, имеющие своим прямым и необходимым следствием начисление налога на заявителя в нарушение положений Конвенции. Таким образом, например, если изменение налогового законодательства Договаривающегося государства приведёт к тому, что лицо, получающее определённый тип дохода, будет облагаться налогом не в соответствии с Конвенцией, это лицо может инициировать процедуру взаимного согласования (МАР) сразу после изменения закона и получения соответствующего дохода этим лицом, или когда становится вероятным, что это лицо получит такой доход. Другие примеры включают подачу декларации в системе самооценки или активную проверку конкретной позиции налогоплательщика в отчётности в ходе аудита, в той степени, в которой любое из этих событий создаёт

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией (например, когда позиция отчётности по самооценке, которую налогоплательщик обязан принять в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, в случае предложения этим Государством в качестве оценки в режиме, не являющемся самооценкой, приведёт к вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией, или когда обстоятельства, такие как опубликованные позиции Договаривающегося государства или его аудиторская практика, создают значительную вероятность того, что активная проверка конкретной позиции отчётности, такой как позиция налогоплательщика, приведёт к предложенным оценкам, которые приведут к вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией). Другим примером может быть случай, когда закон о трансфертном ценообразовании Договаривающегося государства требует от налогоплательщика отчитываться о налогооблагаемом доходе в сумме, превышающей ту, которая получилась бы из фактических цен, используемых налогоплательщиком в его операциях со связанной стороной, чтобы соответствовать принципу «вытянутой руки», и когда есть значительные сомнения, сможет ли связанная сторона налогоплательщика получить соответствующую корректировку в другом Договаривающемся государстве в отсутствие процедуры взаимного согласования (МАР). Как указано во вступительных словах пункта 1, приведёт ли действия одного или обоих Договаривающихся государств к налогообложению не в соответствии с Конвенцией, должно быть определено с точки зрения налогоплательщика. Хотя убеждение налогоплательщика в том, что такое налогообложение произойдёт, должно быть разумным и основываться на фактах, которые могут быть установлены, налоговые органы не должны отказывать в рассмотрении запроса в соответствии с пунктом 1 исключительно потому, что они считают, что не было доказано (например, по стандартам доказывания внутреннего законодательства на основе «баланса вероятностей»), что такое налогообложение произойдёт».

Пункт 14 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 12. В эту дату пункт 14 был перенумерован в пункт 17 (см. историю пункта 17), а пункт 12 был изменён путём добавления примеров к пункту и перенумерован в пункт 14 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Следует отметить, что процедура взаимного согласования (МАР), в отличие от процедуры оспаривания требований в соответствии с внутренним законодательством, может быть инициирована налогоплательщиком без ожидания, пока налогообложение, которое он считает «не соответствующим Конвенции», будет ему начислено или о нём сообщено. Чтобы инициировать процедуру, он должен, и этого достаточно, если он это сделает, установить, что «действия одного или обоих Договаривающихся государств» приведут к такому налогообложению, и что это налогообложение представляется риском, который не просто возможен, но вероятен. Такие действия означают все акты или решения, будь то законодательного или регулятивного характера, и будь то общего или индивидуального применения, имеющие своим прямым и необходимым следствием начисление налога на заявителя в нарушение положений С (25) Конвенции».

Пункт 12 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 11 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 12 Модельной конвенции 1977 г. был С (25) перенумерован в пункт 13 (см. историю пункта 16), а пункт 11 был перенумерован в пункт 12 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 11 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 15: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 15 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«15. Поскольку первые шаги в процедуре взаимного согласования (МАР) могут быть инициированы на очень ранней стадии, исходя из простой вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией, инициирование процедуры таким образом не будет считаться представлением дела компетентному органу для целей определения начала двухлетнего периода, указанного в пункте 5 статьи.

Пункт 8 Приложения к Комментарию к статье 25 описывает обстоятельства, при

которых начинается этот двухлетний период».

Пункт 15 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 15 был перенумерован в пункт 18 (см. историю пункта 18), и новый пункт 15 был добавлен докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.).

Пункт 16: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Итоговый доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Для приемлемости возражения, представленные в соответствии с пунктом 1, должны сначала соответствовать двуединому требованию, прямо сформулированному в этом пункте: в принципе, они должны быть представлены компетентному органу государства резидентства налогоплательщика (за исключением случаев, когда процедура применения пункта 1 статьи 24 инициируется налогоплательщиком в Государстве, гражданином которого он является), и они должны быть так представлены в течение трёх лет с момента первого уведомления о действии, которое приводит к налогообложению, не соответствующему Конвенции. Конвенция не устанавливает каких-либо специальных правил относительно формы возражений. Компетентные органы могут предписывать специальные процедуры, которые они считают целесообразными. Если никакая специальная процедура не была указана, возражения могут быть представлены таким же образом, как возражения относительно налогов представляются налоговым органам соответствующего Государства».

Пункт 16 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 13. В эту дату

пункт 16 был перенумерован в пункт 19 (см. историю пункта 19), и

пункт 13 был перенумерован как пункт 16 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). Пункт 13 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 12 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 13 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 14 (см. историю пункта 17), а пункт 12 был перенумерован как пункт 13 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 12 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. C (25)

Пункт 17: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 17 был удалён и добавлен новый пункт 17, отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report», одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 17 действовал в следующей редакции:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«17. Требование, возложенное на налогоплательщика представить свое дело компетентному органу Государства, резидентом которого он является (за исключением случая, когда процедура применения пункта 1 Статьи 24 инициируется налогоплательщиком в Государстве, гражданином которого он является), имеет общее применение независимо от того, было ли оспариваемое налогообложение начислено в этом или в другом Государстве, и независимо от того, привело ли оно к двойному налогообложению или нет. Если налогоплательщик перенес свое резидентство в другое Договаривающееся государство после оспариваемой меры или налогообложения, он тем не менее должен по-прежнему представить свое возражение компетентному органу Государства, резидентом которого он являлся в течение года, в отношении которого такое налогообложение было или будет начислено.» Пункт 17 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 14. В эту дату пункт 17 был перенумерован как пункт 20 (см. историю пункта 20), а пункт 14 был перенумерован как пункт 17 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). Пункт 14 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 13 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 14 Модельной

конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 15 (см. историю пункта 18), а пункт 13 был перенумерован как пункт 14 отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 13 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 18: Соответствует пункту 19 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 18 был удалён, а пункт 19 был изменён и перенумерован как пункт 18 отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта, озаглавленного «Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report», одобренного G20 на саммите G20 в Анталье 2015 г. 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 24 октября 2017 г. пункт 19 действовал в следующей редакции: «19. С другой стороны, Договаривающиеся государства могут, если сочтут это предпочтительным, предоставить налогоплательщикам возможность представлять свои дела компетентному органу любого из Государств. В таком случае пункт 1 необходимо было бы изменить следующим образом:

«1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, то оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих государств, представить свое дело компетентному органу любого Договаривающегося государства. Дело должно быть представлено в течение трех лет с даты первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции.»

Пункт 19 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 16. В эту дату пункт 19 был изменён и перенумерован в пункт 30 (см. историю

С (25) пункта 30), а пункт 16 был перенумерован в пункт 19, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 16 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 15 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 16 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 17 (см. историю пункта 20), а пункт 15 был

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

перенумерован в пункт 16, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 15 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 18 в редакции до 21 ноября 2017 г. был удален докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 18 гласил: «18. Однако в уже упомянутом случае, когда лицо, являющееся гражданином одного Государства, но резидентом другого, жалуется на то, что в этом другом Государстве оно подверглось действию или налогообложению, дискриминационному в соответствии с пунктом 1 статьи 24, по очевидным причинам представляется более целесообразным разрешить ему, в порядке исключения из изложенного выше общего правила, представить свое возражение компетентному органу того Договаривающегося государства, гражданином которого оно является. Наконец, тому же компетентному органу должно быть представлено возражение лицом, которое, не будучи резидентом Договаривающегося государства, является гражданином Договаривающегося государства, и дело которого подпадает под пункт 1 статьи 24.» Пункт 18 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 15. В эту дату пункт 18 был изменён и перенумерован в пункт 21 (см. историю пункта 21), а пункт 15 был

перенумерован в пункт 18, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 15 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 14 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 15 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 16 (см. историю пункта 19), а пункт 14 был перенумерован в пункт 15, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 14 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 19: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 19 был изменён и перенумерован в пункт 18 (см. историю пункта 18), и был добавлен новый пункт 19, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 — Итоговый доклад», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 г. Пункт 20: Соответствует пункту 17 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 20 был перенумерован в пункт 31 (см. историю пункта 31), а пункт 17 был перенумерован в пункт 20, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 17 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 16 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 17 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 18 (см. историю пункта 21), а пункт 16 был перенумерован в пункт 17, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 16 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 21: Соответствует пункту 18 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 21 был перенумерован в пункт 32 (см. историю пункта 32), а пункт 18 был изменён путём замены третьего и последнего предложений (которые были включены в пункт 24) и перенумерован в пункт 21, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 18 гласил: «18. Положение, устанавливающее в качестве отправной точки трехлетнего срока дату «первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции», должно толковаться наиболее благоприятным для налогоплательщика образом. Таким образом, даже если такое налогообложение должно быть непосредственно начислено в соответствии с административным решением или действием общего характера, срок начинает течь только с даты уведомления об индивидуальном действии, влекущем такое налогообложение, то есть, при наиболее благоприятном толковании, с самого акта налогообложения, что подтверждается извещением о начислении или официальным требованием, или иным документом для взимания или сбора налога. Если налог взимается путем удержания у источника, срок начинает течь с момента выплаты дохода; однако, если налогоплательщик доказывает, что он узнал о произведенном удержании только позднее, срок начинает течь с этой даты. Более того, если налогообложение, не соответствующее Конвенции, является результатом комбинации решений или действий, предпринятых в обоих Договаривающихся государствах, то срок начинает течь только с первого уведомления о самом последнем решении или действии.» Пункт 18 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 17 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 18 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 19 (см. историю пункта 30),

а пункт 17 был перенумерован в пункт 18, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 17 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 22: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 22 был перенумерован в пункт 33 (см. историю пункта 33), и был добавлен новый пункт 22, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 23: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 — Итоговый доклад», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 гласил: C (25) «23. В случаях самоначисления налогов обычно имеется какое-либо уведомление, относящееся к этому начислению (такое как уведомление об обязательстве или об отказе в требовании о возврате или его корректировке), и, как правило, время уведомления, а не время, когда налогоплательщик подает декларацию с самоначисленным налогом, будет являться отправной точкой для начала течения трехлетнего периода. Однако могут быть случаи, когда уведомления об обязательстве или аналогичного документа нет. В таких случаях соответствующим моментом «уведомления» будет считаться время, когда налогоплательщик в обычном порядке событий считался бы осведомленным о налогообложении, которое фактически не соответствует Конвенции. Это может быть, например, когда информация, фиксирующая перевод

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

средств, впервые становится доступной налогоплательщику, например, в банковском балансе или выписке. Срок начинает течь независимо от того, считает ли налогоплательщик фактически налогообложение на этом этапе противоречащим Конвенции, при условии, что разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика смогло бы на этом этапе сделать вывод, что налогообложение не соответствует Конвенции. В таких случаях достаточно уведомления налогоплательщика о факте налогообложения. Однако, если только комбинация самоначисления с некоторыми другими обстоятельствами побудила бы разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика сделать вывод, что налогообложение противоречило Конвенции (например, судебное решение, определяющее наложение налога в случае, аналогичном случаю налогоплательщика, как противоречащее положениям Конвенции), срок начинает течь только тогда, когда это последнее обстоятельство материализуется.» Пункт 23 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 23 был перенумерован в пункт 34 (см. историю пункта 34), и был добавлен новый пункт 23, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 24: Частично соответствует третьему и последнему предложениям пункта 18 в редакции до 17 июля 2008 г. 17 июля 2008 г. пункт 24 был перенумерован в пункт 35 (см. историю пункта 35), и был добавлен новый пункт 24, включающий третье и последнее предложения пункта 18, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 25: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 25 был изменён и перенумерован в пункт 36 (см. историю пункта 36), и был добавлен новый пункт 25, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 26: Изменён 21 ноября 2017 г. путём замены слова «should» на «must» в последнем предложении докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21

ноября 2017 г. пункт 26 гласил: «26. Некоторые государства могут отказать налогоплательщику в возможности инициировать процедуру взаимного согласования (MAP) в соответствии с пунктом 1 статьи 25 в случаях, когда сделки, к которым относится запрос, рассматриваются как злоупотребления. Этот вопрос тесно связан с вопросом «неправомерного использования Конвенции», обсуждаемым в пункте 9.1 и следующих пунктах Комментария к статье 1. Однако при отсутствии специального положения нет общего правила, запрещающего обращение к процедуре взаимного согласования (MAP) в случаях предполагаемых злоупотреблений. Тот простой факт, что начисление налога производится в соответствии с положением внутреннего законодательства о предотвращении уклонения от уплаты налогов, не должен быть причиной для отказа в доступе к взаимному соглашению. Однако, если речь идет о серьезных нарушениях внутреннего законодательства, влекущих значительные штрафы, некоторые государства могут пожелать отказать в доступе к процедуре взаимного согласования (MAP). Обстоятельства, при которых государство отказывает в доступе к процедуре взаимного согласования (MAP), должны быть четко изложены в Конвенции.» Пункт 26 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 26 был изменён и перенумерован в пункт 37 (см. историю пункта 37), и был добавлен новый пункт 26, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 27: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 27 был перенумерован в пункт 38 (см. историю пункта 38), и был добавлен новый пункт 27, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 28: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 28 был перенумерован в пункт 39 (см. историю пункта 39), и был добавлен новый пункт 28, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 29: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 29 был перенумерован в пункт 40 (см. историю пункта 40), и был добавлен новый пункт 29, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Пункт 30: Соответствует пункту 19 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 30 был перенумерован в пункт 41 (см. историю пункта 41), а пункт 19 был изменён путём замены перекрестной ссылки на «пункт 6» на «пункт 7» и перенумерован в пункт 30, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 19 гласил: «19. Что касается самой процедуры, необходимо кратко рассмотреть две отдельные стадии, на которые она разделена (см. пункт 6 выше).» Пункт 19 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 18 Модельной конвенции 1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 19 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован в пункт 20 (см. историю пункта 31), а пункт 18 был перенумерован в пункт 19, докладом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 18 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 31: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого доклада, озаглавленного «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 — Итоговый доклад», одобренного G20 на Саммите G20 в Анталье в 2015 году 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до C (25) 21 ноября 2017 г. пункт 31 гласил: «31. На первой

стадии, которая начинается с представления возражений налогоплательщика, процедура происходит исключительно на уровне взаимодействия между»

ему и компетентным органам его государства резидентства (за исключением случаев, когда процедура для применения пункта 1 статьи 24 инициируется налогоплательщиком в государстве, гражданином которого он является). Положения пункта 1 предоставляют соответствующему налогоплательщику право обратиться к компетентному органу государства, резидентом которого он является, независимо от того, исчерпал ли он все средства правовой защиты, доступные ему в соответствии с внутренним законодательством каждого из двух Государств, или нет. С другой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

стороны, этот компетентный орган обязан рассмотреть, является ли возражение обоснованным, и если оно представляется обоснованным, принять по нему меры в одной из двух форм, предусмотренных в пункте 2.»

Пункт 31 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 20. В эту дату

пункт 31 был разделён и включён в пункты 42 и 45 с

изменениями (см. историю пункта 42), а пункт 20 был перенумерован как

пункт 31, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 20 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 19 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 20 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 21 (см. историю пункта 32), а пункт 19 был перенумерован как пункт 20, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 19 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 31.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Заключительный доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15-16 ноября 2015 г.

Пункт 32: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Заключительный доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32 гласил следующее: «32. Если компетентный орган, к которому было надлежащим образом направлено обращение, признает, что жалоба обоснованна, и считает, что налогообложение, на которое подана жалоба, полностью или частично связано с мерой, принятой в государстве резидентства налогоплательщика, он должен удовлетворить жалобщика как можно быстрее, сделав такие корректировки или предоставив такие льготы, которые представляются обоснованными. В этой

ситуации проблема может быть решена без обращения к процедуре взаимного согласования (MAP). С другой стороны, может быть сочтено полезным обменяться мнениями и информацией с компетентным органом другого Договаривающегося государства, чтобы, например, подтвердить определённую интерпретацию Конвенции.»

Пункт 32 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 21. В эту дату

пункт 32 был перенумерован как пункт 50, заголовок, предшествующий пункту 32,

был перемещён вместе с ним (см. историю пункта 50), а пункт 21 был перенумерован как

пункт 32, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»,

принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). C (25)

Пункт 21 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 20 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 21 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 22 (см. историю пункта 33), а

пункт 20 был перенумерован как пункт 21, отчётом под названием «Пересмотр

Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 20 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 33: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Заключительный доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Однако, если этому компетентному органу представляется, что налогообложение, на которое подана жалоба, полностью или частично связано с мерой, принятой в другом Государстве, он обязан

> — что чётко следует из положений пункта 2 — инициировать надлежащую процедуру взаимного согласования. Важно, чтобы компетентный орган выполнял эту обязанность как можно быстрее, особенно в случаях, когда прибыль ассоциированных предприятий была скорректирована в результате корректировок трансфертного ценообразования.»

Пункт 33 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 22. В эту дату

пункт 33 был перенумерован как пункт 51 (см. историю пункта 51), а

пункт 22 был перенумерован как пункт 33, отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 22 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 21 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 22 Модельной конвенции 1977 года был изменён и перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 34), а

пункт 21 был изменён и перенумерован как пункт 22, отчётом под названием

«Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 116 i) предыдущего отчёта под названием «Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования» (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Однако, если этому компетентному органу представляется, что налогообложение, на которое подана жалоба, полностью или частично связано с мерой, принятой в другом Государстве, он обязан

> — что чётко следует из положений пункта 2 — инициировать надлежащую процедуру взаимного согласования.»

Пункт 21 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 34: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Заключительный доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 34 гласил следующее: «34. Налогоплательщик имеет право представить своё дело в соответствии с пунктом 1 компетентному органу государства, резидентом которого он является, независимо от того, мог ли он также подать иск или начать судебное разбирательство в соответствии с внутренним законодательством этого Государства. Если C (25) судебное разбирательство находится на рассмотрении, компетентный орган государства резидентства не должен дожидаться окончательного судебного решения, но должен сообщить, считает ли он дело подходящим для процедуры взаимного согласования. Если он так решит, он должен определить, способен ли он сам прийти к удовлетворительному решению или же дело должно быть передано компетентному органу другого Договаривающегося государства. Заявление налогоплательщика об инициировании процедуры взаимного согласования не должно отклоняться без уважительной причины.»

Пункт 34 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 23. В эту дату

пункт 34 был перенумерован как пункт 52 (см. историю пункта 52), а

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

пункт 23 был перенумерован как пункт 34, отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 23 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 22 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 23 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 24 (см. историю пункта 35), а пункт 22 был изменён и перенумерован как пункт 23, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 116 i) предыдущего отчёта под названием «Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования» (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Налогоплательщик имеет право представить своё дело в соответствии с пунктом 1 компетентному органу государства, резидентом которого он является, независимо от того, мог ли он также подать иск или начать судебное разбирательство в соответствии с внутренним законодательством этого Государства. Если судебное разбирательство находится на рассмотрении, компетентный орган государства резидентства не должен дожидаться окончательного судебного решения, но должен сообщить, считает ли он дело подходящим для процедуры взаимного согласования. Если он так решит, он должен определить, способен ли он сам прийти к удовлетворительному решению или же дело должно быть передано компетентному органу другого Договаривающегося государства.»

Пункт 22 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 35: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием «Повышение эффективности механизмов разрешения споров, Действие 14 – Заключительный доклад», одобренного G20 на саммите G20 в Анталии в 2015 году 15-16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Если иск был окончательно рассмотрен судом в государстве резидентства, налогоплательщик может, тем не менее, пожелать подать или продолжить иск в рамках процедуры взаимного согласования. В некоторых Государствах компетентный орган может прийти к удовлетворительному решению, которое отличается от судебного решения. В других Государствах компетентный орган связан судебным решением. Тем не менее, он может представить дело компетентному органу другого Договаривающегося государства и попросить последний принять меры по устранению двойного налогообложения.»

Пункт 35 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 24. В эту дату

пункт 35 был перенумерован как пункт 53 (см. историю пункта 53), а

пункт 24 был перенумерован как пункт 35, отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 24 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 24 Модельной конвенции 1977 года был С (25) перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 36), а пункт 23 был перенумерован как пункт 24, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 23 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 36: Соответствует пункту 25 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 36 был перенумерован как пункт 54 (см. историю пункта 54), а

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

пункт 25 был изменён и перенумерован как пункт 36, отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 25 гласил следующее: «25. На своей второй стадии — которая начинается с обращения компетентного органа, к которому обратился налогоплательщик, к компетентному органу другого Государства — процедура отныне происходит на уровне взаимоотношений между Государствами, как если бы, так сказать, Государство, которому была подана жалоба, оказало ей поддержку. Но хотя эта процедура, несомненно, является процедурой между Государствами, с другой стороны, можно спросить:

> — является ли она, как предполагает название статьи и термины, использованные в первом предложении пункта 2, не более чем простой процедурой взаимного согласования, или представляет собой реализацию pactum de contrahendo, возлагающего на стороны лишь обязанность вести переговоры, но никоим образом не возлагающего на них обязанность достичь соглашения;
>
> — или, напротив, следует ли её рассматривать (конечно, при условии, что она происходит в рамках совместной комиссии) как процедуру юрисдикционного характера, возлагающую на стороны обязанность разрешить спор.»

Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 25 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 26 (см. историю пункта 37), а пункт 24 был перенумерован как пункт 25, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 24 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 37: Соответствует пункту 26 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 37 был изменён и перенумерован как пункт 55 (см. историю пункта 55), а пункт 26 был изменён и перенумерован как пункт 37, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием «Совершенствование разрешения налоговых споров» (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Пункт 2, несомненно, влечёт за собой обязанность вести переговоры; но что касается достижения взаимного согласия посредством процедуры, компетентные органы обязаны лишь приложить все усилия, а не достичь результата. Однако Договаривающиеся государства могли бы договориться о более масштабном обязательстве, согласно которому процедура взаимного согласования, и прежде всего обсуждения в совместной комиссии, приводили бы к разрешению спора. Такое правило могло бы быть установлено либо путём внесения поправки в пункт 2, либо путём интерпретации, указанной в протоколе или обмене письмами, прилагаемыми к Конвенции.» C (25)

Пункт 26 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 25 Модельной конвенции

1977 года. 23 июля 1992 г. пункт 26 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 27 (см. историю пункта 38), а пункт 25 был перенумерован как пункт 26, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 25 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 38: Соответствует пункту 27 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 38 был перенумерован как пункт 56 (см. историю пункта 56), заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещён вместе с ним, а пункт 27 был перенумерован как пункт 38, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого

отчётом под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 27 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 26 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 27 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 28 (см. историю пункта 39), а

пункт 26 был перенумерован как пункт 27 отчётом под названием “The Revision of

the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 26 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 38.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 38.5: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017 Update

to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 39: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017

Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Цель последнего предложения пункта 2 состоит в том, чтобы дать возможность странам, в которых во внутреннем законодательстве установлены сроки, связанные с корректировками налоговых начислений и возвратами налога, придавать силу соглашению несмотря на такие сроки. Это положение не препятствует, однако, таким Государствам, которые по конституционным или иным правовым основаниям не в состоянии преодолеть сроки, установленные во внутреннем законодательстве, включать в само взаимное соглашение такие сроки, которые приспособлены к их внутреннему сроку исковой давности. В определённых крайних случаях Договаривающееся государство может предпочесть не заключать взаимное соглашение, реализация которого потребовала бы пренебрежения внутренним сроком исковой давности. Помимо сроков могут существовать и иные препятствия для придания силы соглашению, такие как «окончательные судебные решения». Договаривающиеся государства вправе согласовать твёрдые положения об устранении таких препятствий. Что касается практического осуществления процедуры, то в целом рекомендуется, чтобы налоговые администрации прилагали все усилия к тому, чтобы насколько возможно процедура взаимного согласования ни в коем случае не срывалась из-за операционных задержек или, когда сроки имели бы C (25) значение, из-за совокупного воздействия сроков и операционных задержек.»

Пункт 39 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 28. В эту дату

пункт 39 был перенумерован как пункт 57 (см. историю пункта 57), а

пункт 28 был перенумерован как пункт 39 отчётом под названием “The 2008

Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 28 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 27 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 28 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 31 (см. историю пункта 42), а пункт 27 был изменён и перенумерован как пункт 28 отчётом под названием “The Revision of the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 116 i) предыдущего отчёта под названием “Transfer Pricing, Corresponding

Adjustments and the Mutual Agreement Procedure" (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Цель последнего предложения пункта 2 состоит в том, чтобы дать возможность странам, в которых во внутреннем законодательстве установлены сроки, связанные с корректировками налоговых начислений и возвратами налога, придавать силу соглашению несмотря на такие сроки. Это положение не препятствует, однако, таким Государствам, которые по конституционным или иным правовым основаниям не в состоянии преодолеть сроки, установленные во внутреннем законодательстве, включать в само взаимное соглашение такие сроки, которые приспособлены к их внутреннему сроку исковой давности. В определённых крайних случаях Договаривающееся государство может предпочесть не заключать взаимное соглашение, реализация которого потребовала бы пренебрежения внутренним сроком исковой давности. Помимо сроков могут существовать и иные препятствия для придания силы соглашению, такие как «окончательные судебные решения». Договаривающиеся государства вправе согласовать твёрдые положения об устранении таких препятствий.»

Пункт 27 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 40: Соответствует пункту 29 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 40 был перенумерован как пункт 58 (см. историю пункта 58), а

пункт 29 был перенумерован как пункт 40 отчётом под названием "The 2008

Update to the Model Tax Convention", принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием "Improving the Resolution of Tax Disputes" (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 32 (см. историю пункта 50), а новый пункт 29 был добавлен отчётом под названием "The Revision of the Model Convention", принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпунктов 116 (iii), (iv) и (v) предыдущего отчёта под названием "Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure" (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.).

Пункт 41: Соответствует пункту 30 в редакции до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 41 был перенумерован как пункт 59 (см. историю пункта 59), а

пункт 30 был перенумерован как пункт 41 отчётом под названием "The 2008

Update to the Model Tax Convention", принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием "Improving the Resolution of Tax Disputes" (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 30 Модельной конвенции 1977 г. был заменён 23 июля 1992 г., когда он был

перенумерован как пункт 33 (см. историю пункта 51), а новый пункт 30 был C (25) добавлен отчётом под названием "The Revision of the Model Convention", принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпунктов 116 (vi), (vii) и (viii) предыдущего отчёта под названием "Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure" (принятого Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.).

Пункт 42: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием "The 2017

Update to the Model Tax Convention", принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г., на основе другого отчёта под названием "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - Final Report", одобренного G20 на

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Саммите G20 в Анталье 15–16 ноября 2015 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Может возникнуть случай, когда взаимное соглашение заключено в отношении налогоплательщика, который подал иск с той же целью в компетентный суд любого из Договаривающихся государств и такой иск ещё находится на рассмотрении. В таком случае не было бы оснований отклонять просьбу налогоплательщика о том, чтобы ему было позволено отложить принятие решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования, до вынесения судом решения по этому иску. Кроме того, точка зрения, которую компетентные органы могли бы разумно занять, состоит в том, что когда иск налогоплательщика продолжается по тому же самому вопросу, по которому этим же налогоплательщиком испрашивается взаимное согласование, углублённые обсуждения на уровне компетентных органов должны ожидать решения суда. Если просьба налогоплательщика о процедуре взаимного согласования относилась к иным налоговым годам, чем судебное разбирательство, но по существу к тем же фактическим и правовым вопросам, так что исход судебного дела на практике, как ожидается, повлияет на обращение с налогоплательщиком в годы, которые конкретно не являются предметом судебного разбирательства, положение на практике может быть таким же, как в только что упомянутых случаях. В любом случае ожидание решения суда или иное приостановление процедуры взаимного согласования, пока продолжаются формализованные внутренние средства правовой защиты, не нарушит и не приведёт к истечению двухлетнего срока, указанного в пункте 5 Статьи. Разумеется, если компетентные органы считают в любом из случаев, что вопрос может быть разрешён несмотря на разбирательство по внутреннему законодательству (потому что, например, компетентный орган того Государства, где возбуждено судебное дело, не будет связан или стеснён решением суда), то процедура взаимного согласования может продолжаться в обычном порядке.»

Пункт 42 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 31. В эту дату

пункт 42 был изменён и перенумерован как пункт 60 (см. историю

пункта 60), пункт 31 был изменён, с незначительными изменениями и путём замены третьего и последующих предложений, которые были включены в пункт 45 с иными изменениями, и пункт 31 был перенумерован как пункт 42 отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Наконец, может возникнуть случай, когда взаимное соглашение заключено в отношении налогоплательщика, который подал иск с той же целью в компетентный суд любого из Договаривающихся государств и такой иск ещё находится на рассмотрении. В таком случае не было бы оснований отклонять просьбу налогоплательщика о том, чтобы ему было позволено отложить принятие решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования, до вынесения судом решения по иску, всё ещё находящемуся на рассмотрении. С другой стороны, необходимо учитывать озабоченность компетентного органа тем, чтобы избежать какого-либо расхождения или противоречия между решением суда и взаимным соглашением, с трудностями или рисками злоупотреблений, которые они могли бы повлечь. Короче говоря, поэтому представляется нормальным, чтобы реализация С (25) взаимного соглашения ставилась в зависимость:

— от принятия такого взаимного соглашения налогоплательщиком, и

— от отказа налогоплательщика от своего судебного иска в части вопросов, урегулированных во взаимном соглашении.»

Пункт 31 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 28 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 31 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 34 (см. историю пункта 52), а

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

пункт 28 был перенумерован как пункт 31 отчётом под названием “The Revision of

the Model Convention”, принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 28 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 43: Изменён 21 ноября 2017 г. отчётом под названием “The 2017

Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Ситуация также иная, если по вопросу продолжается судебное разбирательство, но иск подан иным налогоплательщиком, чем тот, который стремится инициировать процедуру взаимного согласования. В принципе, если дело налогоплательщика, испрашивающего процедуру взаимного согласования, поддерживает действия одного или обоих компетентных органов по предотвращению налогообложения, не соответствующего Конвенции, это не должно необоснованно задерживаться в ожидании общего разъяснения права по инициативе другого налогоплательщика, хотя налогоплательщик, испрашивающий взаимное согласование, мог бы согласиться на это, если разъяснение, вероятно, благоприятствует делу этого налогоплательщика. В иных случаях отсрочка обсуждений компетентных органов в рамках процедуры взаимного согласования может быть оправдана при всех обстоятельствах, но компетентные органы должны насколько возможно стремиться предотвратить неблагоприятные последствия для налогоплательщика, испрашивающего взаимное согласование в таком случае. Это могло бы быть сделано, когда внутреннее законодательство позволяет, путём отсрочки уплаты непогашенной суммы в течение периода задержки или по крайней мере в течение той части задержки, которая находится вне контроля налогоплательщика.»

Пункт 43 был заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 43 был перенумерован как

пункт 61 (см. историю пункта 61), а новый пункт 43 был добавлен отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44: Заменён 17 июля 2008 г., когда пункт 44 был перенумерован как

пункт 62 (см. историю пункта 62), а новый пункт 44 был добавлен отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.1: Перенумерован как пункт 88 (см. историю пункта 88) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44.2: Перенумерован как пункт 89 (см. историю пункта 89) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44.3: Перенумерован как пункт 90 (см. историю пункта 90) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР C (25) 17 июля 2008 г.

Пункт 44.4: Перенумерован как пункт 91 (см. историю пункта 91) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44.5: Перенумерован как пункт 92 (см. историю пункта 92) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 44.6: Перенумерован как пункт 93 (см. историю пункта 93) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 44.7: Перенумерован как пункт 94 (см. историю пункта 94) отчётом

под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 45: Соответствует третьему и последующим предложениям пункта 31 в

редакции до 17 июля 2008 г. 17 июля 2008 г. третье и последующие предложения пункта 31 были частично включены в новый пункт 45 (см. историю пункта 31), а пункт 45 и предшествующий ему заголовок были исключены отчётом под названием “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчёта под названием “Improving the Resolution of Tax Disputes” (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 45 и предшествующий ему заголовок гласили следующее:

«IV. Заключительные замечания

45. В целом процедура взаимного согласования доказала свою удовлетворительность. Договорная практика показывает, что Статья 25 в целом представляла максимум того, что Договаривающиеся государства были готовы принять. Следует, однако, признать, что это положение ещё не является полностью удовлетворительным с точки зрения налогоплательщика. Это объясняется тем, что компетентные органы обязаны лишь стремиться к решению и не обязаны его найти (см. пункт 26 выше). Заключение взаимного соглашения в значительной степени зависит от полномочий на компромисс, которые внутреннее законодательство предоставляет компетентным органам. Таким образом, если конвенция толкуется или применяется по-разному в двух Договаривающихся государствах и если компетентные органы не в состоянии согласовать совместное решение в рамках процедуры взаимного согласования, двойное налогообложение всё ещё возможно, хотя это и противоречит смыслу и цели конвенции, направленной на избежание двойного налогообложения». Заголовок, предшествующий пункту 45, «III. Заключительные замечания», в редакции после 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. был перенумерован как «IV. Заключительные замечания» отчётом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 45 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 42 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 45 Модельной конвенции 1977 г. был изменён и перенумерован как пункт 48 (см. историю пункта 48), пункт 42 был изменён и перенумерован как пункт 45, а заголовок, предшествующий пункту 42, был перемещён вместе с ним отчётом, озаглавленным «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 42 и предшествующий ему заголовок действовали в следующей редакции:

«III. Заключительные замечания

42. В целом, процедура взаимного согласования (МАР) оказалась удовлетворительной. Новейшая договорная практика показывает, что статья 25 представляет собой максимум, который С (25) Договаривающиеся государства готовы принять. Однако необходимо признать, что это положение пока еще не является полностью удовлетворительным с точки зрения налогоплательщика. Это связано с тем, что компетентные органы обязаны лишь искать решение, а не находить его (см. пункт 25 выше). Заключение взаимного соглашения в значительной степени зависит от полномочий по достижению компромисса, которые внутреннее законодательство предоставляет компетентным органам. Таким образом, если конвенция толкуется или применяется по-разному в двух Договаривающихся государствах, и если компетентные органы не могут прийти к согласию по совместному решению в рамках процедуры взаимного согласования (МАР), двойное налогообложение по-прежнему возможно, что противоречит смыслу и цели конвенции, направленной на избежание двойного налогообложения.»

Пункт 42 и предшествующий ему заголовок были добавлены, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 45.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 46: Заменен 17 июля 2008 г., когда пункт 46 был удален и добавлен новый пункт 46, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 46 гласил следующее: «46. Эту ситуацию трудно избежать, не выходя за рамки процедуры взаимного согласования (МАР). Первый подход к решению может заключаться в получении консультативного заключения: два Договаривающихся государства согласились бы запросить мнение беспристрастной третьей стороны, хотя окончательное решение по-прежнему оставалось бы за этими Государствами.» Пункт 46 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 43 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 46 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 50 (см. историю пункта 50), а пункт 43 был перенумерован как пункт 46, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 43 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 47: Изменён 21 ноября 2017 г., когда последние три предложения пункта 47 были изменены и включены в новый пункт 47.1, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 47 гласил следующее: «47. Статья 25 не дает абсолютно четкого ответа на вопрос о том, может ли в инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования (МАР) быть отказано на том основании, что не была произведена необходимая уплата всей или части оспариваемого налога. Однако, независимо от того, какая точка зрения принимается по этому вопросу, при имплементации данной статьи следует признать, что процедура взаимного согласования (МАР) поддерживает материальные положения Конвенции и что текст статьи 25 должен поэтому толковаться в ее контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. Поэтому Государства должны, насколько это возможно, учитывать вопросы движения денежных средств и возможного двойного налогообложения при требовании авансовой уплаты суммы, которая, по утверждению налогоплательщика, была по крайней мере частично начислена в нарушение условий соответствующей Конвенции. Как минимум, уплата непогашенного налога не должна быть требованием для инициирования процедуры взаимного согласования (МАР), если она не является требованием С (25) до начала рассмотрения по внутреннему законодательству. Также представляется, как минимум, что если процедура взаимного согласования (МАР) инициируется до того, как налогоплательщику будет начислен налог (например, путем оценки), уплата должна требоваться только после того, как такое начисление налога произошло.» Пункт 47 был заменен 17

июля 2008 г., когда пункт 47 был удален и добавлен новый пункт 47 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 47 гласил следующее: «47. Положения, включенные в настоящую Конвенцию, а также относящийся к ней Комментарий, являются результатом тесной международной совместной работы в рамках Комитета по налоговым вопросам. Одной из ближайших возможностей было бы обращение к Комитету по налоговым вопросам с просьбой дать заключение о правильном толковании положений, когда возникают особые трудности в толковании по конкретным вопросам. Такая практика, которая соответствовала бы мандату и целям Комитета по налоговым вопросам, могла бы внести ценный вклад в достижение желаемой унифицированности в применении положений.» Пункт 47 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 44 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. был изменен и перенумерован как пункт 53 (см. историю пункта 98), а пункт 44 был перенумерован как пункт 47, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. Пункт 44 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 9 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до его удаления при принятии Модельной конвенции 1977 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Поскольку положения, включенные в настоящую Конвенцию, а также приложенные к ней Комментарии, являются результатом тесной международной совместной работы в рамках Финансового комитета, одной из ближайших возможностей было бы обращение к Финансовому комитету с просьбой дать заключение о правильном толковании положений, когда возникают особые трудности в толковании по конкретным вопросам. Такая практика, которая соответствовала бы мандату и целям Финансового комитета в отношении постепенной разработки унифицированного права для избежания двойного налогообложения, могла бы внести ценный вклад в достижение желаемой унифицированности в применении положений.» Пункт 47.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 47.1 включает предложения, которые были перемещены из пунктов 47 и 48 (см. истории пунктов 47 и 48). Пункт 48: Изменен 21 ноября 2017 г., когда ряд предложений пункта 48 был включен в новые пункты 47.1 и 48.1, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Существует несколько причин, по которым приостановка взимания налога до разрешения процедуры взаимного согласования (MAP) может быть желательной политикой, хотя многие Государства могут потребовать законодательных изменений для ее реализации. Любое требование об уплате налогового начисления специально в качестве условия получения доступа к процедуре взаимного согласования (MAP) для получения освобождения от этого самого налога C (25) как правило, противоречило бы политике обеспечения широкой доступности процедуры взаимного согласования (MAP) для разрешения таких споров. Даже если процедура взаимного согласования (MAP) в конечном итоге устраняет двойное налогообложение или иное налогообложение, не соответствующее Конвенции, требование уплатить налог до завершения процедуры взаимного согласования (MAP) может навсегда лишить налогоплательщика временной стоимости денег, представленной суммой, неправомерно начисленной за период до разрешения процедуры взаимного согласования (MAP), по крайней мере, в довольно распространенном случае, когда соответствующие процентные политики соответствующих Договаривающихся государств не полностью компенсируют налогоплательщику эти издержки. Таким образом, это означает, что в таких случаях процедура взаимного согласования (MAP) не достигнет цели полного устранения, с экономической точки зрения, бремени двойного налогообложения или иного налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже если это экономическое бремя в конечном итоге устраняется, требование к налогоплательщику уплачивать налоги с одного и того же дохода двум Договаривающимся государствам может создавать проблемы с движением денежных средств, которые несовместимы с целями Конвенции по устранению барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Наконец, еще одним неблагоприятным осложнением могут быть задержки в разрешении дел, если страна менее охотно вступает в добросовестные обсуждения в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), когда вероятным результатом может быть возврат уже

взысканных налогов. В случаях, когда Государства придерживаются мнения, что уплата непогашенного налога является предварительным условием для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования (MAP), об этом следует уведомить партнера по договору во время переговоров об условиях Конвенции. Когда оба Государства — стороны Конвенции придерживаются этой точки зрения, существует общее понимание, но также и особый риск того, что от налогоплательщика потребуется уплатить сумму дважды. В случаях, когда это позволяет внутреннее законодательство, одной из возможностей, которую Государства могли бы рассмотреть для решения этой проблемы, было бы депонирование большей из двух сумм в доверительное управление, эскроу или аналогичным образом до получения результата процедуры взаимного согласования (MAP). В качестве альтернативы, банковская гарантия, предоставленная банком налогоплательщика, могла бы быть достаточной для удовлетворения требований компетентных органов. В качестве другого подхода, одно Государство или другое (решаемое, например, по времени начисления или по статусу Государства резидентства согласно договору) могли бы согласиться требовать уплату не более чем разницы между суммой, уплаченной другому Государству, и той, которую оно требует, если таковая имеется. Какая из этих возможностей открыта, в конечном итоге будет зависеть от внутреннего законодательства (включая административные требования) конкретного Государства, но это те варианты, которые следует по возможности рассматривать, стремясь обеспечить максимально эффективное функционирование процедуры взаимного согласования (MAP). В случаях, когда Государства требуют какой-либо уплаты непогашенного налога в качестве предварительного условия для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования (MAP) или для активного рассмотрения вопроса в рамках этой процедуры, они должны иметь систему для возврата суммы процентов по любой базовой сумме, подлежащей возврату налогоплательщику в результате взаимного соглашения, достигнутого компетентными органами. Любая такая выплата процентов должна достаточно отражать стоимость базовой суммы и период времени, в течение которого эта сумма была недоступна налогоплательщику.» Пункт 48 был заменен 17 июля 2008 г., когда пункт 48 был удален и добавлен новый пункт 48, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 48 гласил следующее: «48. Другим решением является арбитраж. Это решение принято государствами-членами Европейских сообществ посредством их многосторонней Арбитражной конвенции, которая была подписана 23 июля 1990 г. и которая предусматривает, что C (25) определенные случаи двойного налогообложения, не разрешенные посредством процедуры взаимного согласования (MAP), должны быть переданы на арбитражную процедуру. Также некоторые недавние двусторонние конвенции предусматривают, что Договаривающиеся государства могут согласиться передавать неразрешенные разногласия на арбитраж.» Пункт 48 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 45 Модельной конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 54 (см. историю пункта 99), а пункт 45 был изменен и перенумерован как пункт 48, отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Также возможно было бы запросить мнение определенных лиц, действующих в качестве независимых арбитров. В случае стран-членов ОЭСР Комитет по налоговым вопросам мог бы, например, периодически составлять список лиц, из числа которых компетентные органы двух заинтересованных Государств могли бы выбрать третью сторону для запроса консультативного заключения.»

Пункт 45 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 48.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 48.1 включает предложения, которые были перемещены из пункта 48 (см. историю пункта 48). Пункт 49: Заменен 21 ноября 2017 г., когда последние три предложения были изменены и включены в пункт 49.4, остальная часть пункта 49 была удалена, и добавлен новый пункт 49, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 49 гласил следующее: «49.

Государства придерживаются разных точек зрения относительно того, рассматриваются ли административные проценты и штрафы как налоги, охватываемые статьей 2 Конвенции. Некоторые Государства рассматривают их как принимающие характер базовой оспариваемой суммы, но другие Государства так не поступают. Из этого следует, что будут существовать разные мнения относительно того, подлежат ли такие проценты и штрафы инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования (MAP). Если они охватываются Конвенцией как налоги, к которым она применяется, цель Конвенции по избежанию двойного налогообложения и требование к Государствам добросовестно имплементировать конвенции предполагают, что, насколько это возможно, проценты и штрафы не должны налагаться таким образом, чтобы это эффективно отпугивало налогоплательщиков от инициирования процедуры взаимного согласования (MAP) из-за связанных с этим издержек и влияния на денежный поток. Даже если административные проценты и штрафы не рассматриваются как налоги, охватываемые Конвенцией в соответствии со статьей 2, они не должны применяться таким образом, чтобы это серьезно препятствовало или сводило на нет использование налогоплательщиком преимуществ Конвенции, включая право инициировать процедуру взаимного согласования (MAP), предусмотренную статьей 25. Например, требования Государства в отношении уплаты непогашенных штрафов и процентов не должны быть более обременительными для налогоплательщиков в контексте процедуры взаимного согласования (MAP), чем они были бы в контексте инициированного налогоплательщиком рассмотрения по внутреннему законодательству.» Пункт 49 был заменен 17 июля 2008 г., когда пункт 46 был удален и добавлен новый пункт 46 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого отчета под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.). Одновременно заголовок, предшествующий пункту 49, был перемещен непосредственно перед пунктом 95. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 49 гласил следующее: C (25) «49. Бельгия считает, что в контексте двусторонних или многосторонних предварительных налоговых соглашений (APAs) первое предложение пункта 3 позволяет компетентным органам разрешать трудности, связанные с применением принципа «вытянутой руки», предусмотренного в пункте 1 статьи 9, даже если конвенция не включает пункт 2 этой статьи.» Пункт 49 был заменен 28 января 2003 г., когда он был удален и добавлен новый пункт 49 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 июля 1992 г. и до 28 января 2003 г. пункт 49 гласил следующее: «49. Бельгия выражает сомнения относительно толкования, приведенного в пунктах 9 и 10 выше. В частности, в случаях, когда конвенция не включает положения, соответствующие пункту 2 статьи 9, Бельгия считает, что нет

положения в Конвенции, которое, по-видимому, предоставляло бы предприятию, прибыль которого была отвлечена, или предприятию, получившему выгоду от такого отвлечения, право обратиться с запросом о корректировке в рамках процедуры взаимного согласования, поскольку прибыль, которая была злоупотребительно переведена, могла быть подвергнута экономическому двойному налогообложению. Однако, если скорректированная прибыль также подвергается юридическому двойному налогообложению, например когда прибыль, переведённая ассоциированному предприятию, облагается налогом на дивиденды как скрытое распределение после того, как она была включена в налогооблагаемую прибыль другого предприятия, ничто не препятствует применению Статьи 25.»

Пункт 49 был добавлен 23 июля 1992 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом

под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 49.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 49.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 49.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 49.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 49.4 включает изменённые последние три предложения пункта 49 (см. историю пункта 49).

Пункт 50: Соответствует пункту 32 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 32 был перенумерован как пункт 50, предшествующий пункту 32 заголовок был перемещён вместе с ним, пункт 50 был удалён, а заголовок, предшествующий пункту 50, был перемещён непосредственно перед пунктом 96 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 32 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 29 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 32 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 35 (см. историю пункта 53), пункт 29 был перенумерован как пункт 32, а заголовок, предшествующий пункту 29, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 29 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 6 Проекта конвенции

1963 г. Пункт 6 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и С (25) перенумерован как пункт 29, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Положения пункта 3 приглашают компетентные органы разрешать общие трудности толкования или применения посредством взаимного согласования и позволяют органам заключать такое соглашение, если это возможно.»

Пункт 50 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г., был удалён докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 50 имел следующую редакцию: «50. Канада и Португалия оставляют за собой позиции по последнему предложению пункта 1, поскольку они не могли принять столь длительный срок.»

Пункт 50 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 46 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 46 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 50, а заголовок, предшествующий пункту 46, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 46 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 51: Соответствует пункту 33 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 51 был перенумерован как пункт 96 (см. историю пункта 96) и

пункт 33 был перенумерован как пункт 51 докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 33 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 30 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 33 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 36 (см. историю пункта 54), а пункт 30 был перенумерован как пункт 33 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 30 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 52: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 52 имел следующую редакцию: «52. В соответствии с этим положением компетентные органы могут, в частности:

— если термин был неполно или двусмысленно определён в Конвенции, завершить или уточнить его определение с тем, чтобы устранить любую трудность;

— если законодательство Государства было изменено без нарушения баланса или затрагивания существа Конвенции, урегулировать любые трудности, которые могут возникнуть из новой системы налогообложения, вытекающей из таких изменений;

— определить, могут ли и, если да, при каких условиях проценты рассматриваться как дивиденды по правилам недостаточной капитализации в стране заёмщика и давать право на устранение двойного налогообложения в стране резидентства займодавца таким же образом, как и для дивидендов (например, устранение по режиму материнской/дочерней компании, когда положение о таком устранении предусмотрено в соответствующей двусторонней конвенции).» C (25)

Пункт 52 в редакции, действовавшей после 17 июля 2008 г., соответствовал пункту 34. В эту дату

пункт 52 был перенумерован как пункт 97 (см. историю пункта 97) и

пункт 34 был перенумерован как пункт 52 докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 34 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 31 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. был

перенумерован как пункт 37 (см. историю пункта 55), а пункт 31 был изменён и перенумерован как пункт 34 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г., на основе подпункта 88 b) предшествующего доклада под названием «Thin Capitalisation» (принятого Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 31 имел следующую редакцию: «31. В соответствии с этим положением компетентные органы могут, в частности:

— если термин был неполно или двусмысленно определён в Конвенции, завершить или уточнить его определение с тем, чтобы устранить любую трудность;

— если законодательство Государства было изменено без нарушения баланса или затрагивания существа Конвенции, урегулировать любые трудности, которые могут возникнуть из новой системы налогообложения, вытекающей из таких изменений.»

Пункт 31 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 53: Соответствует пункту 35 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 53 был изменён и перенумерован как пункт 98 (см. историю пункта 98), а пункт 35 был перенумерован как пункт 53 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 35 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 32 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 38 (см. историю пункта 56), а пункт 32 был перенумерован как пункт 35 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 32 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 54: Соответствует пункту 36 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 54 был перенумерован как пункт 99 (см. историю пункта 99) и

пункт 36 был перенумерован как пункт 54 докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 36 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 33 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 36 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 39 (см. историю пункта 57), а пункт 33 был перенумерован как пункт 36 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 33 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. C (25)

Пункт 55: Изменён 21 ноября 2017 г., когда ряд предложений

пункта 55 был включён в новый пункт 55.1 докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 55 имел следующую редакцию: «55. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам также рассматривать такие случаи двойного налогообложения, которые не входят в сферу положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

резидента третьего Государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах. Желательно не только, но в большинстве случаев это также особенно отражает роль Статьи 25 и процедуры взаимного согласования, предусматривая, что компетентные органы могут консультироваться друг с другом как способ обеспечения эффективного действия Конвенции в целом, чтобы процедура взаимного согласования приводила к эффективному устранению двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. Возможность рассмотрения таких вопросов в рамках процедуры взаимного согласования становится всё более важной по мере того, как Договаривающиеся государства стремятся к более согласованным рамкам для вопросов распределения прибыли, связанных с отделениями, и это вопрос, который было бы полезно обсудить при переговорах о конвенциях или протоколах к ним. Существуют Договаривающиеся государства, внутреннее законодательство которых не позволяет дополнять Конвенцию по вопросам, которые не урегулированы прямо или по крайней мере подразумеваемо в Конвенции, и в этих ситуациях Конвенция могла бы быть дополнена протоколом, касающимся этого вопроса. Однако в большинстве случаев положения самой Конвенции, толкуемые в соответствии с общепринятыми принципами толкования налоговых договоров, будут в достаточной мере поддерживать рассмотрение вопросов, связанных с двумя отделениями лица третьего государства, в рамках процедур пункта 3.»

Пункт 55 в редакции, действовавшей после 17 июля 2008 г., соответствовал пункту 37. В эту дату

пункт 37 был изменён и перенумерован как пункт 55 докладом под названием

«The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 37 имел следующую редакцию: «37. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам также рассматривать такие случаи двойного налогообложения, которые не входят в сферу положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай резидента третьего Государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах. Разумеется, желательно, чтобы процедура взаимного согласования приводила к эффективному устранению двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. Однако должно быть сделано исключение для случая Договаривающихся государств, внутреннее законодательство которых не позволяет дополнять Конвенцию по вопросам, которые не урегулированы прямо или по крайней мере подразумеваемо; в таком случае Конвенция могла бы быть дополнена только протоколом, подлежащим, как и сама Конвенция, ратификации или одобрению.»

Пункт 37 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 34 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 37 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 40 (см. историю пункта 58), а пункт 34 был перенумерован как пункт 37 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 34 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 7 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 7 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 34 при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. C (25)

пункт 7 имел следующую редакцию:

«7. Во втором предложении пункта 3 указывается возможность для компетентных органов также рассматривать такие случаи двойного налогообложения, которые не входят в сферу положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай резидента третьего Государства, имеющего постоянные представительства в обоих Договаривающихся государствах. Разумеется, желательно, чтобы соответствующие консультации приводили к эффективному устранению рассматриваемого двойного налогообложения.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 55 в редакции, действовавшей до 15 июля 2005 г., был удалён докладом под названием «The 2005

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 55 имел следующую редакцию: «55. Мексика оставляла за собой позицию по второму предложению пункта 3 на том основании, что она не имеет полномочий по своему законодательству устранять двойное налогообложение в случаях, не предусмотренных Конвенцией.»

Пункт 55 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 55.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Новый пункт 55.1 включает ряд предложений, перемещённых из пункта 55 (см. историю пункта 55).

Пункт 55.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 56: Соответствует пункту 38 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 38 был перенумерован как пункт 56, а заголовок, предшествующий пункту 38, был перемещён вместе с ним докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 38 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 35 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 38 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 41 (см. историю пункта 59), пункт 35 был перенумерован как пункт 38, а заголовок, предшествующий пункту 35, был перемещён

вместе с ним докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 35 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 8 Проекта

конвенции 1963 г. Пункт 8 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован, а предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Настоящий пункт предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств могут сноситься друг с другом непосредственно. Таким образом, не было бы необходимости прибегать к дипломатическим каналам. Как следует из второго предложения пункта 4, создание Комиссии в определённых случаях может быть целесообразным. При рассмотрении конкретного дела может оказаться полезным предоставить налогоплательщику возможность представлять объяснения в письменной или устной форме. Если это согласовано единогласно, такая процедура должна быть открыта для Комиссии.»

Пункт 57: Соответствует пункту 39 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 39 был перенумерован как пункт 57 докладом под названием «The 2008 C (25) Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 39 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 36 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 39 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 42 (см. историю пункта 60), а пункт 36 был перенумерован как пункт 39 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 36 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 58: Соответствует пункту 40 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 40 был перенумерован как пункт 58 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 40 был изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года»), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 40 гласил следующее: «40. Такой обмен мнениями обычно осуществляется путём переписки. Однако если компетентные органы сочтут полезным, чтобы легче достичь соглашения, они могут также — как предусмотрено во втором предложении пункта 4 — обмениваться мнениями устно. Кроме того, они могут договориться о том, что такой обмен должен происходить в комиссии, состоящей из представителей указанных органов.»

Пункт 40 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 37 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 40 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 43 (см. историю пункта 61), а пункт 37 был перенумерован как пункт 40 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 37 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 59: Соответствует пункту 41 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 41 был перенумерован как пункт 59 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 41 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 38 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 41 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 44 (см. историю пункта 62), а пункт 38 был перенумерован как пункт 41 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 38 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 60: Соответствует пункту 42 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 42 был изменён путём замены слова «while» в первом предложении на «whilst» и перенумерован как пункт 60 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 23 июля 1992 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Однако, хотя Договаривающиеся государства могут избегать любого формализма в этой области, C (25) тем не менее их обязанность — предоставить налогоплательщикам, чьи дела передаются в совместную комиссию согласно пункту 2, определённые существенные гарантии, а именно:

— право представлять объяснения в письменной или устной форме лично или через представителя;

— право пользоваться помощью адвоката.»

Пункт 42 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 39 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 42 Модельной конвенции 1977 г. был

изменён и перенумерован как пункт 45 (см. историю пункта 45), а

пункт 39 был перенумерован как пункт 42 докладом под названием «The Revision of

the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 39 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 61: Соответствует пункту 43 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 43 был перенумерован как пункт 61 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 43 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 40 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 43 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 46 (см. историю пункта 46), а пункт 40 был перенумерован как пункт 43 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 40 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 62: Соответствует пункту 44 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44 был перенумерован как пункт 62 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44 в редакции, действовавшей после 23 июля 1992 г., соответствовал пункту 41 Модельной

конвенции 1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 44 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 47 (см. историю пункта 47), а пункт 41 был перенумерован как пункт 44 докладом под названием «The Revision of the Model Convention» («Пересмотр Модельной конвенции»), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 41 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 63: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 63 гласил следующее: «63. Настоящий пункт предусматривает, что в случаях, когда компетентные органы не в состоянии достичь согласования согласно пункту 2 в течение двух лет, неразрешённые вопросы будут по запросу лица, представившего дело, разрешены посредством арбитражного процесса. Этот процесс не зависит от предварительного разрешения компетентных органов: как только необходимые процессуальные требования выполнены, неразрешённые вопросы, которые препятствуют заключению взаимного согласования, должны быть переданы в арбитраж.»

Пункт 63 был добавлен 17 июля 2008 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом

под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР С (25) 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 64: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 64 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«64. Арбитражный процесс, предусмотренный пунктом, не является альтернативным или дополнительным средством правовой защиты: когда компетентные органы достигли согласования, которое не оставляет каких-либо неразрешённых вопросов в отношении применения Конвенции, нет неразрешённых вопросов, которые могут быть переданы в арбитраж, даже если лицо, сделавшее запрос о взаимном согласовании, не считает, что согласование, достигнутое компетентными органами, обеспечивает правильное решение дела. Пункт является, таким образом, продолжением процедуры взаимного согласования, которое служит повышению эффективности этой процедуры, обеспечивая, что когда компетентные органы не могут достичь согласования по одному или нескольким вопросам, которые препятствуют разрешению дела, разрешение дела всё же будет возможно путём передачи этих вопросов в арбитраж. Таким образом, согласно пункту разрешение дела продолжает достигаться посредством процедуры взаимного согласования, тогда как разрешение конкретного вопроса, который препятствует согласованию по делу, осуществляется посредством арбитражного процесса. Это отличает процесс, установленный в пункте 5, от других форм коммерческого арбитража или арбитража между государством и частной стороной, где юрисдикция арбитражной панели распространяется на разрешение всего дела.»

Пункт 64 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 65: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 65

гласил следующее: «65. Однако признаётся, что в некоторых Государствах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать тип арбитражного процесса, предусмотренный пунктом. Например, могут существовать конституционные барьеры, препятствующие арбитрам решать налоговые вопросы. Кроме того, некоторые страны могут быть в состоянии включать этот пункт в договоры только с определёнными Государствами. По этим причинам пункт должен включаться в Конвенцию только тогда, когда каждое Государство приходит к выводу, что процесс способен к эффективной реализации.»

Пункт 65 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 65.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 66: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 66 гласил следующее: «66. Кроме того, некоторые Государства могут пожелать включить пункт 5, но ограничить его C (25) применение более узким кругом дел. Например, доступ к арбитражу мог бы быть ограничен делами, связанными с вопросами, которые носят преимущественно фактический характер. Также можно было бы предусмотреть, что арбитраж всегда будет доступен для вопросов, возникающих в определённых категориях дел, например высокофактических дел, таких как дела, связанные с трансфертным ценообразованием или вопросом существования постоянного представительства, при этом распространяя арбитраж на другие вопросы в индивидуальном порядке.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 66 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 66.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 67: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 67 гласил следующее: «67. Государства, являющиеся членами Европейского союза, должны координировать сферу действия пункта 5 со своими обязательствами по Европейской арбитражной конвенции.»

Пункт 67 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 68: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года»), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» («Улучшение разрешения налоговых споров») (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 69: Изменён 21 ноября 2017 г. путём изменения подпункта b)

альтернативного положения докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention» («Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 69 гласил следующее: «69. Когда два Договаривающихся государства, которые не включили пункт в свою Конвенцию, желают внедрить арбитражный процесс для общего применения или для рассмотрения конкретного дела, для них всё же возможно сделать это путём взаимного согласования. В этом случае компетентные органы могут заключить взаимное согласование по образцу формулировки, представленной в Приложении, к которому они добавили бы следующий первый пункт:

1. Если,

a) в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 Конвенции лицо представило дело компетентному органу Договаривающегося государства на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, и

b) компетентные органы не в состоянии достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 Статьи в течение двух лет с момента представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства, любые неразрешённые вопросы, возникающие из этого дела, должны быть переданы в арбитраж в соответствии со следующими пунктами, если лицо C (25) просит об этом. Эти неразрешённые вопросы, однако, не должны передаваться в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которым приводится в исполнение арбитражное решение, компетентные органы настоящим соглашаются считать себя связанными арбитражным решением и разрешить дело в соответствии с пунктом 2 Статьи 25 на основании этого решения.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Такое соглашение продолжало бы касаться различных структурных и процедурных вопросов, обсуждаемых в Приложении. Хотя компетентные органы были бы таким образом связаны этим процессом, такое соглашение было бы дано в рамках процедуры взаимного согласования и, следовательно, действовало бы только до тех пор, пока компетентные органы продолжают соглашаться следовать этому процессу для разрешения дел, которые они не смогли разрешить с помощью традиционной процедуры взаимного согласования.»

Пункт 69 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение

разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 70: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Когда пункт 70 был изменён, последнее предложение было включено в новый пункт 70.1. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 70 гласил следующее: «70. Пункт 5 предусматривает, что лицо, которое представило дело компетентному органу Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 на том основании, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению, не соответствующему положениям настоящей Конвенции, может запросить передачу любых неразрешённых вопросов, возникающих из этого дела, в арбитраж. Этот запрос может быть сделан в любое время по истечении двухлетнего периода, который начинается с момента представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства. Поэтому обращение к арбитражу не является автоматическим; лицо, представившее дело, может предпочесть подождать по истечении двухлетнего периода (например, чтобы предоставить компетентным органам больше времени для разрешения дела в соответствии с пунктом 2) или просто не продолжать рассмотрение дела. Государства вправе предусмотреть, что в определённых обстоятельствах потребуется более длительный период времени, прежде чем запрос может быть сделан.»

Пункт 70 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 70.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 70.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 70.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 71: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 72: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 73: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 74: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 74 гласил следующее: «74. В некоторых Государствах компетентные органы могут иметь возможность отступить от судебного решения по конкретному вопросу, возникающему из дела, представленного компетентным органам. Такие Государства должны поэтому иметь возможность опустить второе предложение пункта.»

Пункт 74 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 75: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 75 гласил следующее: «75. Представление дела компетентному органу другого Государства, которое является началом двухлетнего периода, упомянутого в пункте, может быть сделано лицом, представившим дело компетентному органу первого Государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 (например, путём представления дела компетентному органу другого Государства одновременно или позднее), либо компетентным органом первого Государства, который связался бы с компетентным органом другого Государства в соответствии с пунктом 2, если он сам не в состоянии прийти к удовлетворительному решению дела. Для целей определения начала двухлетнего периода дело будет считаться представленным компетентному органу другого Государства только в том случае, если этому компетентному органу представлена достаточная информация, позволяющая ему решить, представляется ли обоснованным возражение, лежащее в основе дела. Взаимное соглашение, предусматривающее порядок применения пункта 5 (см. Приложение), должно определять, какой вид информации обычно будет достаточным для этой цели.»

Пункт 75 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 76: Изменён 21 ноября 2017 г. путём замены слова «arbitral» словом

«arbitration» в предпоследнем предложении докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 76 гласил следующее: «76. Пункт также регулирует соотношение между арбитражным процессом и правом на средства правовой защиты по внутреннему законодательству. Для того чтобы арбитражный процесс был эффективным и чтобы избежать риска противоречащих друг другу решений, лицу не должно быть позволено продолжать арбитражный процесс, если вопросы, переданные в арбитраж, уже были разрешены в рамках судебного разбирательства по внутреннему законодательству любого из Государств (что означает, что любой суд или С (25) административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, которое касается этих вопросов и которое применяется к этому лицу). Это согласуется с подходом, принятым большинством стран в отношении процедуры взаимного согласования и согласно которому:

а) Лицо не может одновременно использовать процедуру взаимного согласования и средства правовой защиты по внутреннему законодательству. Если средства правовой защиты по внутреннему законодательству всё ещё доступны, компетентные органы, как правило, либо потребуют, чтобы налогоплательщик согласился на приостановление этих средств защиты, либо, если налогоплательщик не соглашается,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

отложат процедуру взаимного согласования до исчерпания этих средств защиты.

b) Если сначала используется процедура взаимного согласования и взаимное соглашение достигнуто, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым делом, предлагается возможность отклонить соглашение и использовать средства правовой защиты по внутреннему законодательству, которые были приостановлены; наоборот, если эти лица предпочитают, чтобы соглашение применялось, они должны будут отказаться от использования средств правовой защиты по внутреннему законодательству в отношении вопросов, охватываемых соглашением.

c) Если сначала используются средства правовой защиты по внутреннему законодательству и они исчерпаны в одном Государстве, лицо может использовать процедуру взаимного согласования только для получения устранения двойного налогообложения в другом Государстве. Действительно, как только судебное решение вынесено по конкретному делу, большинство стран считают невозможным преодолеть это решение посредством процедуры взаимного согласования и поэтому ограничивают последующее применение процедуры взаимного согласования попыткой получить устранение в другом Государстве. Те же общие принципы должны применяться в случае процедуры взаимного согласования, которая включала бы один или несколько вопросов, переданных в арбитраж. Было бы бесполезно передавать вопрос в арбитраж, если заранее известно, что одна из стран ограничена в ответе, который она могла бы дать на арбитражное решение. Это, однако, не имело бы места, если страна могла бы в рамках процедуры взаимного согласования отступить от судебного решения (см. пункт 74), и в этом случае пункт 5 мог бы быть соответствующим образом скорректирован.»

Пункт 76 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 77: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 77 гласил следующее: «77. Второй вопрос касается соотношения между существующими средствами правовой защиты по внутреннему законодательству и арбитражем, когда налогоплательщик не использовал (или не исчерпал) эти средства правовой защиты. В этом случае подход, который в наибольшей степени соответствовал бы основной структуре процедуры взаимного согласования, состоял бы в применении тех же общих принципов при участии арбитража. Таким образом, средства правовой защиты были бы приостановлены до результата процедуры взаимного согласования, включающей арбитраж вопросов, которые компетентные органы не в состоянии разрешить, и предварительное взаимное соглашение было бы достигнуто на основе этого решения. Как и в других случаях процедуры взаимного согласования, это соглашение затем было бы представлено налогоплательщику, которому пришлось бы выбрать: принять соглашение, что потребовало бы отказа от любых оставшихся средств правовой защиты по внутреннему законодательству, либо отклонить соглашение, чтобы использовать эти средства защиты.»

Пункт 77 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной С (25)

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 78: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 79: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 79.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 80: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 80.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 81: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 81 гласил следующее: «81. Пункт 5 предусматривает, что, если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которым приводится в исполнение арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Государств. Таким образом, налогообложение любого лица, непосредственно затронутого делом, должно будет соответствовать решению, принятому по вопросам, переданным в арбитраж, и решения, принятые в арбитражном процессе, будут отражены во взаимном соглашении, которое будет представлено этим лицам.»

Пункт 81 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 82: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 82 гласил следующее: «82. Как отмечено в подпункте b) пункта 76 выше, когда взаимное соглашение достигнуто до исчерпания средств правовой защиты по внутреннему законодательству, для компетентных органов нормально требовать в качестве условия применения соглашения, чтобы затронутые лица отказались от использования средств правовой защиты по внутреннему законодательству, которые могут ещё существовать в отношении вопросов, охватываемых соглашением. Без такого отказа последующее судебное решение действительно могло бы воспрепятствовать компетентным органам применить соглашение. Таким образом, для целей пункта 5, если лицо, которому было представлено взаимное соглашение, которым приводится в исполнение арбитражное решение, не соглашается отказаться от использования средств правовой защиты по внутреннему законодательству, это лицо должно считаться не принявшим это соглашение.»

Пункт 82 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

C (25) Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 82.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 83: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Улучшение разрешения налоговых споров» (Improving the Resolution of Tax Disputes) (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 84: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР

21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 84 имел следующую редакцию: «84. Некоторые Государства могут пожелать разрешить компетентным органам отступать от арбитражного решения при условии, что они могут согласовать иное решение (это, например, допускается согласно Статье 12 Арбитражной конвенции ЕС). Государства, желающие поступить таким образом, вольны изменить третье предложение пункта следующим образом: ... Если только лицо, непосредственно затрагиваемое делом, не принимает взаимное согласование, которым реализуется арбитражное решение, или компетентные органы и лица, непосредственно затрагиваемые делом, не согласуют иное решение в течение шести месяцев после того, как решение было доведено до их сведения, арбитражное решение является обязательным для обоих Государств и должно быть реализовано независимо от любых сроков, установленных внутренним законодательством этих Государств.»

Пункт 84 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 85: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 85 имел следующую редакцию: «85. Последнее предложение пункта оставляет порядок применения арбитражного процесса на урегулирование путём взаимного согласования. Некоторые аспекты могут также быть охвачены в самой Статье, в протоколе или посредством обмена дипломатическими нотами. Какую бы форму ни приняло соглашение, в нём должны быть изложены структурные и процедурные правила, которым следует следовать при применении пункта, с учётом требования пункта о том, что арбитражное решение является обязательным для обоих Государств. В идеале такое соглашение должно быть подготовлено одновременно с Конвенцией, с тем чтобы быть подписанным и применяться сразу после вступления пункта в силу. Кроме того, поскольку соглашение будет предусматривать детали процесса, которому следует следовать для передачи неразрешённых вопросов в арбитраж, важно, чтобы это соглашение было обнародовано. Образец формы такого соглашения приведён в Приложении вместе с комментариями к процедурным правилам, которые в нём предлагаются.»

Пункт 85 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 86: Добавлен 17 июля 2008 г. вместе с предшествующим ему заголовком докладом

под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 87: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 88: Соответствует пункту 44.1 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.1 был перенумерован как пункт 88, а заголовок, предшествующий пункту 44.1, был перемещён вместе с ним, докладом под названием «The 2008 Update to the

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.1 был добавлен 21 сентября 1995 г. вместе с предшествующим ему заголовком

докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 89: Соответствует пункту 44.2 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.2 был перенумерован как пункт 89 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.2 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 90: Соответствует пункту 44.3 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.3 был перенумерован как пункт 91 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.3 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 91: Соответствует пункту 44.4 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.4 был перенумерован как пункт 91 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.4 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 92: Соответствует пункту 44.5 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.5 был изменён путём замены слова «While» на «Whilst» в начале второго предложения и перенумерован как пункт 92 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 44.5 имел следующую редакцию: «44.5 Во-вторых, выражение «подпадает под сферу действия» («falls within the scope») по своей природе неоднозначно, как на то указывает включение в пункт 3 Статьи XXII ГАТС как арбитражной процедуры, так и оговорки, исключающей ранее существовавшие конвенции из её применения, с целью урегулирования разногласий, связанных с его значением. Хотя C (25) представляется ясным, что страна не могла бы добросовестно1 утверждать, что мера, относящаяся к налогу, к которому не применялось ни одно положение налоговой конвенции, подпадала под сферу действия этой конвенции, неясно, охватывает ли данное выражение все меры, относящиеся к налогам, которые охватываются всеми или только некоторыми положениями налоговой конвенции. 1 Обязательство применять и толковать договоры добросовестно прямо признано в Статьях 26 и 31 Венской конвенции о праве международных договоров; таким образом, исключение в пункте 3 Статьи XXII ГАТС применяется только к спорам, ведущимся добросовестно.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 44.5 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 93: Соответствует пункту 44.6 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.6 был перенумерован как пункт 93 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.6 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 94: Соответствует пункту 44.7 в редакции, действовавшей до 17 июля 2008 г. В эту

дату пункт 44.7 был перенумерован как пункт 94 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г., на основе другого доклада под названием «Improving the Resolution of Tax Disputes» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 30 января 2007 г.).

Пункт 44.7 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г.

Пункт 95: Добавлен 17 июля 2008 г., а заголовок, предшествующий пункту 49, был

перемещён непосредственно перед пунктом 95, докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 95.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 95.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 95.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 95.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 96: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 96 был удалён и

новый пункт 96 был добавлен, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 96 имел следующую редакцию: «96. В отношении пункта 1 Статьи Турция оставляет за собой право предусмотреть, что дело должно быть представлено её компетентному органу в течение пяти лет, следующих за соответствующим налоговым годом. Однако если уведомление сделано в последний год этого периода, такое заявление должно быть сделано в течение одного года с момента уведомления.»

Пункт 96 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 51. В эту дату

пункт 51 был перенумерован как пункт 96, а заголовок, предшествующий

пункту 50, был перемещён непосредственно перед пунктом 96, докладом под названием «The C (25) 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 51 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 97: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 97 был удалён и

новый пункт 97 был добавлен, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 97 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«97. Соединённое Королевство оставляет за собой позицию в отношении последнего предложения пункта 1 на том основании, что оно противоречит шестилетнему сроку по его внутреннему законодательству.»

Пункт 97 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 52. В эту дату

пункт 52 был перенумерован как пункт 97 докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 52 был добавлен 23 июля 1992 г. докладом под названием «The Revision of the

Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 98: Изменён 21 ноября 2017 г., когда ряд оговорок был

отозван, докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 98 имел следующую редакцию: «98. Чили, Греция, Италия, Мексика, Польша, Португалия и Швейцария

оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 98 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Словацкой Республики

из списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 98 имел следующую редакцию: «98. Чили, Греция, Италия, Мексика, Польша, Португалия, Словацкая Республика и Швейцария оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 98 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка

стран, делающих оговорку, путём добавления Чили и исключения Испании, докладом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 98 имел следующую редакцию: «98. Греция, Италия, Мексика, Польша, Португалия, Словацкая Республика, Испания и Швейцария оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 98 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 53.

17 июля 2008 г. пункт 53 был изменён путём добавления Польши и исключения Канады, Ирландии и Соединённого Королевства из списка стран, делающих оговорку, и перенумерован как пункт 98 докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Канада, Греция, Ирландия, Италия, Мексика, Португалия, Словацкая Республика, Испания, С (25) Швейцария и Соединённое Королевство оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 53 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Словацкой Республики в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 53 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

«53. Канада, Греция, Ирландия, Италия, Мексика, Португалия, Испания, Швейцария и Соединённое Королевство оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 53 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём исключения Бельгии из

списка стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 21 сентября 1995 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Канада, Бельгия, Греция, Ирландия, Италия, Мексика, Португалия, Испания, Швейцария и Соединённое Королевство оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация

устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 53 ранее был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики в

список стран, делающих оговорку, докладом под названием «The 1995 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 53 имел следующую редакцию: «53. Канада, Бельгия, Греция, Ирландия, Италия, Португалия, Испания, Швейцария и Соединённое Королевство оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 53 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 47 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 47 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 53 и изменён путём добавления Бельгии и Швейцарии в список стран, делающих оговорку, докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г.

и до 23 июля 1992 г. пункт 47 имел следующую редакцию: «47. Канада, Греция, Ирландия, Италия, Португалия, Испания и Соединённое Королевство оставляют за собой позиции в отношении второго предложения пункта 2. Эти страны считают, что реализация устранений и возвратов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.»

Пункт 47 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 99: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 99 имел следующую редакцию: «99. Турция оставляет за собой позицию в отношении второго предложения пункта 2. Налоговое законодательство Турции предусматривает, что возвраты налога, как и само начисление, должны производиться в течение определённого срока. Согласно этим положениям, если администрация сочтёт заявление о возврате приемлемым, она должна уведомить об этом налогоплательщика, с тем C (25) чтобы он мог предъявить своё требование в течение одного года с такого уведомления. Если налогоплательщик превысит этот срок, его право требовать возврата прекращается. Та же процедура применяется к исполнению судебных решений, на основании которых должны производиться возвраты. Именно поэтому Турция обязана устанавливать срок для реализации согласованных процедур взаимного согласования, как это делается для всех возвратов. По этой причине Турция желает оставить за собой право указать в тексте двусторонних конвенций определённый срок в отношении их реализации.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25

Пункт 99 в редакции после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 54. В эту дату

пункт 54 был перенумерован как пункт 99 докладом под названием «The 2008

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 54 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 48 Модельной конвенции

1977 г. 23 июля 1992 г. пункт 48 Модельной конвенции 1977 г. был перенумерован как пункт 54 докладом под названием «The Revision of the Model Convention», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 48 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 100: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 100 имел следующую редакцию: «100. Канада оставляет за собой право включить положение, аналогичное положению, указанному в пункте 10 Комментария к Статье 9, которое фактически устанавливает срок, в течение которого Договаривающееся государство может произвести корректировку прибыли предприятия.»

Пункт 100 ранее был изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The

2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 100 имел следующую редакцию: «100. Канада оставляет за собой право включить положение, указанное в пункте 10 Комментария к Статье 9, которое фактически устанавливает срок, в течение которого Договаривающееся государство обязано произвести соответствующую корректировку после повышения прибыли предприятия в другом Договаривающемся государстве.»

Пункт 100 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 101: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 102: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 103: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update

to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. ПРИЛОЖЕНИЕ — Образец взаимного согласования об арбитраже: Изменено 21 ноября 2017 г. докладом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Приложение — Образец взаимного согласования об арбитраже было добавлено 17 июля 2008 г. докладом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

C (25)

[ОБНОВЛЕНИЕ 2025 ГОДА: СТАТЬЯ 25 (ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ГАТС)]

Взаимодействие механизма разрешения споров Генерального соглашения по торговле услугами (ГАТС) с процедурой взаимного согласования

88. Пункт 6 Статьи 25 регулирует соотношение между механизмами разрешения споров, предусмотренными налоговой конвенцией, и процедурой консультаций, установленной пунктом 3 Статьи XXII Генерального соглашения по торговле услугами (ГАТС).

89. В соответствии со Статьей XXII(3) ГАТС член Всемирной торговой организации (ВТО) не может ссылаться на Статью XVII (Национальный режим) ГАТС в отношении меры другого члена,

подпадающей под действие международного налогового соглашения об избежании двойного налогообложения. При этом в случае спора о том, подпадает ли мера под действие такого соглашения, вопрос может быть передан в Совет по торговле услугами ВТО только с согласия обоих государств.

90. Пункт 6 прямо закрепляет договоренность Договаривающихся государств о том, что мера рассматривается как «подпадающая под действие настоящей Конвенции» исключительно в том случае, если она является мерой, к которой применяются положения о недискриминации Статьи 24 Конвенции.

91. Подпункт b) пункта 6 гарантирует, что любой спор между Договаривающимися государствами относительно того, подпадает ли конкретная мера под действие Конвенции, должен разрешаться исключительно в рамках процедуры взаимного согласования по пункту 3 Статьи 25 (или иной согласованной между ними процедуры), исключая передачу вопроса в органы ВТО без прямого двустороннего согласия.

92. Поскольку сфера действия Статьи 24 охватывает все налоги любого рода и вида (в соответствии с пунктом 6 Статьи 24), а не только налоги, охватываемые Статьей 2 Конвенции, пункт 6 Статьи 25 распространяется как на прямые налоги (на доходы и капитал), так и на косвенные налоги (НДС, акцизы и таможенные пошлины) в той мере, в какой они затрагивают обязательства по недискриминации.

93. Компетентные органы обладают исключительной юрисдикцией определять, является ли рассматриваемая мера мерой налогового характера, регулируемой Конвенцией, и нарушает ли она установленные конвенцией стандарты справедливого и равного налогового режима.

94. Данный механизм гарантирует правовую определенность и суверенитет налоговых юрисдикций, предотвращая возникновение параллельных разбирательств по налоговым вопросам в торговых арбитражах ВТО.

[ОБНОВЛЕНИЕ 2025 ГОДА: СТАТЬЯ 26 (ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ)]

11. Стандарт «предсказуемой целесообразности» (foreseeable relevance) призван обеспечить максимально широкий обмен информацией по налоговым делам, исключая при этом необоснованные запросы общего характера или так называемый «поиск наугад» (fishing expeditions). Запрашивающая налоговая администрация не обязана доказывать, что запрашиваемая информация приведет к обязательному доначислению налога; достаточно обоснованной вероятности того, что информация будет иметь значение для правильного исчисления налоговых обязательств конкретного налогоплательщика или группы налогоплательщиков.

12. Групповые запросы (group requests) соответствуют стандарту предсказуемой целесообразности, если они касаются четко идентифицируемой группы лиц (например, держателей счетов определенного типа или клиентов конкретной финансовой программы), даже если имена отдельных лиц не указаны в запросе, при условии, что представлены факты, свидетельствующие о несоблюдении налогового законодательства данной группой. Кроме того, положения Статьи 26 в полной мере поддерживают автоматический обмен информацией (AEOI) и спонтанный обмен информацией при строгом соблюдении конфиденциальности и защиты персональных данных.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

ОТНОСИТЕЛЬНО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ

I. Предварительные замечания

1. Имеются веские основания для включения в конвенцию об избежании двойного налогообложения положений, касающихся сотрудничества между налоговыми администрациями двух Договаривающихся государств. Во-первых, представляется желательным оказывать административную помощь в целях установления фактов, в отношении которых должны применяться нормы конвенции. Кроме того, ввиду растущей интернационализации экономических отношений Договаривающиеся государства имеют возрастающий интерес к взаимному предоставлению информации, на основе которой должно администрироваться внутреннее

налоговое законодательство, даже если вопрос о применении какой-либо конкретной статьи Конвенции не возникает. (Заменён 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

2. Поэтому настоящая Статья воплощает правила, в соответствии с которыми информация может обмениваться в самом широком возможном объёме с целью заложить надлежащую основу для осуществления внутреннего налогового законодательства Договаривающихся государств и для применения конкретных положений Конвенции. Текст Статьи ясно указывает, что обмен информацией не ограничивается Статьями 1 и 2, так что информация может включать сведения о нерезидентах и может относиться к администрированию или принудительному применению налогов, не упомянутых в Статье 2. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

3. Вопрос об административной помощи в целях взыскания налогов регулируется Статьёй 27, однако обмен информацией для целей взыскания налогов регулируется Статьёй 26 (см. пункт 5 Комментария к Статье 27). Аналогичным образом, процедуры взаимного согласования регулируются Статьёй 25, однако обмен информацией для целей процедуры взаимного согласования регулируется Статьёй 26 (см. пункт 4 Комментария к Статье 25). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. В 2002 г. Комитет по налоговым вопросам провёл всесторонний обзор Статьи 26, чтобы обеспечить её соответствие текущей практике стран. Этот обзор также учёл недавние разработки, такие как Типовое соглашение С (26) об обмене информацией по налоговым вопросам (Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters), разработанное Рабочей группой Глобального форума ОЭСР по эффективному обмену информацией, и идеальный стандарт доступа к банковской информации, как он описан в докладе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Improving Access to Bank Information for Tax Purposes.[1] В результате в 2005 г. были внесены несколько изменений как в текст Статьи, так и в Комментарий. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.1 Многие из изменений, которые были тогда внесены в Статью, не предназначались для изменения её существа, а были сделаны для устранения сомнений относительно её надлежащего толкования. Например, замена «necessary» на «foreseeably relevant» («предположительно относящейся») и включение слов «к администрированию или принудительному применению» («to the administration or enforcement») в пункт 1 были сделаны для достижения согласованности с Типовым соглашением об обмене информацией по налоговым вопросам и не предназначались для изменения действия положения. Пункт 4 был добавлен, чтобы включить в текст Статьи общее понимание, ранее выраженное в Комментарии (см. пункт 19.6). Пункт 5 был добавлен, чтобы отразить практику подавляющего большинства стран-членов ОЭСР (см.

пункт 19.10). Включение слов «либо надзором за вышеуказанным» («or the

oversight of the above») в пункт 2, с другой стороны, представляло собой изменение прежнего правила на противоположное. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.2 Комментарий также был значительно расширен. Это расширение отчасти отражало добавление пунктов 4 и 5 в Статью. Другие изменения были внесены в Комментарий, чтобы учесть разработки и практику стран и, в более общем плане, устранить сомнения относительно надлежащего толкования Статьи. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.3 Статья и Комментарий были дополнительно изменены в 2012 г., чтобы учесть недавние разработки и дополнительно разъяснить толкование определённых положений настоящей Статьи. Пункт 2 Статьи был изменён, чтобы позволить компетентным органам использовать полученную информацию для иных целей при условии, что такое использование допускается по законодательству обоих Государств и компетентный орган Государства, предоставляющего информацию, разрешает такое использование. Ранее это было включено в качестве факультативного положения в пункт 12.3 Комментария. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.4 Комментарий был расширен для развития толкования стандарта «предполагаемой относимости» («foreseeable relevance») и термина «рыболовные экспедиции» («fishing expeditions»)

C (26) путём добавления: общих разъяснений (см. пункт 5), формулировок в отношении идентификации налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка или расследование (см. пункт 5.1), формулировок в отношении запросов, касающихся

1 OECD, Paris, 2000.

группы налогоплательщиков (см. пункт 5.2), и новых примеров (см. подпункты e)–h) пункта 8 и пункт 8.1). Комментарий далее предусматривает факультативный стандарт сроков по умолчанию, в течение которых информация должна быть предоставлена, если компетентными органами не достигнуто иное соглашение (см. пункты 10.4–10.6), а также то, что в соответствии с принципом взаимности, если Договаривающееся государство применяет на основании пункта 5 меры, обычно не предусмотренные его внутренним законодательством или практикой, например для доступа к банковской информации и её обмена, это Государство в равной мере вправе запрашивать аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства (см. пункт 15). Другие разъяснения были добавлены в пунктах 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 и 19.7. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

II. Комментарий к положениям Статьи

Пункт 1

5. Основное правило, касающееся обмена информацией, содержится в первом предложении пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая является предположительно относящейся к обеспечению правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов любого вида и наименования, взимаемых в этих Государствах, даже если в последнем случае конкретная Статья Конвенции не должна применяться. Стандарт «предполагаемой относимости» предназначен обеспечить обмен информацией по налоговым вопросам в самом широком возможном объёме и, одновременно, разъяснить, что Договаривающиеся государства не вправе заниматься «рыболовными экспедициями» («fishing expeditions») или запрашивать информацию, которая, по всей вероятности, не относится к налоговым делам данного налогоплательщика. В контексте обмена информацией по запросу стандарт требует, чтобы на момент направления запроса существовала разумная возможность того, что запрашиваемая информация будет относиться к делу; то, окажется ли информация после её предоставления фактически относящейся к делу, значения не имеет. Поэтому в запросе не может быть отказано в случаях, когда определённая оценка относимости информации к продолжающемуся расследованию может быть сделана только после получения информации. Компетентные органы должны консультироваться в ситуациях, когда содержание запроса, обстоятельства, которые привели к запросу, или предполагаемая относимость запрашиваемой информации не ясны запрашиваемому Государству. Однако после того как запрашивающее C (26) Государство предоставило разъяснение относительно предполагаемой относимости запрашиваемой информации, запрашиваемое Государство не может отклонить запрос или удержать запрашиваемую информацию потому, что оно считает, что информация не относится к лежащему в основе расследованию или проверке. Если запрашиваемое Государство узнаёт о фактах, которые ставят под сомнение, является ли часть информации

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

предположительно относящейся, компетентные органы должны проконсультироваться, и запрашиваемое Государство может просить запрашивающее Государство разъяснить предполагаемую относимость в свете этих фактов. В то же время пункт 1 не обязывает запрашиваемое Государство предоставлять информацию в ответ на запросы, которые являются «рыболовными экспедициями» («fishing expeditions»), т.е. спекулятивными запросами, которые не имеют очевидной связи с открытым запросом или расследованием. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.1 Как и в случае Типового соглашения об обмене информацией по налоговым вопросам[1], запрос информации не составляет рыболовную экспедицию исключительно потому, что в нём не указаны имя или адрес (или и то и другое) налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка или расследование. То же самое верно, когда имена написаны иначе или информация об именах и адресах представлена в ином формате. Однако в случаях, когда запрашивающее Государство не указывает имя или адрес (или и то и другое) налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка или расследование, запрашивающее Государство должно включить иную информацию, достаточную для идентификации налогоплательщика. Аналогичным образом, пункт 1 не обязательно требует, чтобы запрос включал имя и/или адрес лица, которое, как полагают, обладает информацией. Фактически вопрос о том, насколько конкретным должен быть запрос в отношении такого лица, обычно является вопросом, подпадающим под сферу действия подпунктов a) и

b) пункта 3 Статьи 26. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.2 Стандарт «предполагаемой относимости» может быть соблюдён как в случаях, касающихся одного налогоплательщика (идентифицированного по имени или иным образом), так и нескольких налогоплательщиков (идентифицированных по имени или иным образом). Если Договаривающееся государство предпринимает расследование в отношении конкретной группы налогоплательщиков в соответствии со своим законодательством, любой запрос, связанный с расследованием, будет, как правило, служить «администрированию или принудительному применению» его внутреннего налогового законодательства и таким образом соответствовать требованиям пункта 1 при условии, что он отвечает стандарту «предполагаемой относимости». Однако если запрос относится к группе налогоплательщиков, не идентифицированных индивидуально, часто будет труднее установить, что запрос не является рыболовной экспедицией, поскольку запрашивающее Государство не может указать на продолжающееся расследование дел конкретного налогоплательщика, которое в большинстве случаев само по себе развеяло бы представление о том, что запрос является случайным или спекулятивным. В таких случаях поэтому необходимо, чтобы C (26) запрашивающее Государство предоставило подробное описание группы и конкретных фактов и обстоятельств, которые привели к запросу, разъяснение применимого законодательства и почему есть основания полагать, что налогоплательщики в группе, в отношении которых запрашивается информация, не соблюдали это

1 См. пункт 58 его Комментария.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

законодательство, подкреплённое ясной фактической основой. Далее требуется показать, что запрашиваемая информация способствовала бы определению соблюдения законодательства налогоплательщиками в группе. Как показано в примере в подпункте h) пункта 8, в случае группового запроса третья сторона обычно, хотя и не обязательно, активно способствовала несоблюдению налогоплательщиками в группе, и в таком случае это обстоятельство также должно быть описано в запросе. Кроме того, и как показано в примере в подпункте a) пункта 8.1, групповой запрос, который лишь описывает предоставление финансовых услуг нерезидентам и упоминает возможность несоблюдения законодательства клиентами-нерезидентами, не отвечает стандарту предполагаемой относимости. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.3 Договаривающиеся государства могут согласиться на альтернативную формулировку стандарта предполагаемой относимости, которая согласуется со сферой действия Статьи и поэтому понимается как требующая эффективного обмена информацией (например, путём замены «является предположительно относящейся» на «является необходимой», «является относящейся» или «может относиться»). Сфера обмена информацией охватывает все налоговые вопросы без ущерба для общих правил и правовых положений, регулирующих права подзащитных и свидетелей в судебном производстве. Обмен информацией по уголовным налоговым делам также может основываться на двусторонних или многосторонних договорах о взаимной правовой помощи (в той мере, в какой они также применяются к налоговым преступлениям). Для того чтобы сохранить обмен информацией в рамках Конвенции, установлено ограничение обмена информацией, с тем чтобы информация предоставлялась только постольку, поскольку

налогообложение по соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.4 Информация, охватываемая пунктом 1, не ограничивается информацией, специфичной для налогоплательщика. Компетентные органы могут также обмениваться иной чувствительной информацией, связанной с налоговым администрированием и улучшением соблюдения налогового законодательства, например методиками анализа рисков или схемами избежания налогообложения или уклонения от уплаты налогов. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.5 Возможности помощи, предусмотренные Статьёй, не ограничивают и не ограничиваются теми, которые содержатся в существующих международных соглашениях или иных договорённостях между Договаривающимися государствами, которые относятся к C (26) сотрудничеству по налоговым вопросам. Поскольку обмен информацией, касающейся применения таможенных пошлин, имеет правовую основу в других международных инструментах, положения этих более специализированных инструментов будут

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

как правило, иметь преимущественную силу, и обмен информацией, касающейся таможенных пошлин, на практике не будет регулироваться Статьёй. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

6. Следующие примеры имеют целью разъяснить принципы, рассмотренные в пунктах 5, 5.1 и 5.2 выше. В примерах, упомянутых в пунктах 7 и 8, информация может обмениваться на основании пункта 1 Статьи 26. В примерах, упомянутых в пункте 8.1, и при условии, что дополнительная информация не предоставлена, Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию в ответ на запрос информации. Примеры приведены исключительно в иллюстративных целях. Их следует читать в свете общей цели Статьи 26 — не ограничивать сферу обмена информацией, а позволить обмен информацией «в самом широком возможном объёме». (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. Применение Конвенции

a) При применении Статьи 12 Государство A, где резидентом является бенефициар, просит Государство B, где резидентом является плательщик, предоставить информацию о сумме переданных роялти.

b) И наоборот, чтобы предоставить освобождение, предусмотренное Статьёй 12, Государство B спрашивает у Государства A, является ли получатель уплаченных сумм фактически резидентом последнего упомянутого Государства и лицом, имеющим фактическое право на роялти.

c) Аналогичным образом, информация может потребоваться с целью надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в разных Государствах или корректировки прибыли, показанной в отчётности постоянного представительства в одном Государстве и в отчётности головного офиса в другом Государстве (Статьи 7, 9, 23 A и 23 B).

d) Информация может потребоваться для целей применения Статьи 25.

e) При применении Статей 15 и 23 A Государство A, где резидентом является работник, информирует Государство B, где работа выполняется более 183 дней, о сумме, освобождённой от налогообложения в Государстве A. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8. Применение внутреннего законодательства

a) Компания в Государстве A поставляет товары независимой компании в C (26) Государстве B. Государство A желает узнать от Государства B, какую цену компания в Государстве B уплатила за товары, с целью правильного применения положений своего внутреннего законодательства.

b) Компания в Государстве A продаёт товары через компанию в Государстве C (возможно, стране с низким налогообложением) компании в Государстве B. Компании могут быть или

не быть ассоциированными. Между Государством A и Государством C нет конвенции, равно как и между Государством B и Государством C. По конвенции между A и B Государство A, с целью обеспечения правильного применения положений своего внутреннего законодательства к прибыли, полученной компанией, расположенной на его территории, спрашивает у Государства B, какую цену компания в Государстве B уплатила за товары.

c) Государство A в целях налогообложения компании, расположенной на его территории, запрашивает у Государства B по конвенции между A и B информацию о ценах, взимаемых компанией в Государстве B, или группой компаний в Государстве B, с которой компания в Государстве A не имеет деловых контактов, с тем чтобы иметь возможность проверить цены, взимаемые компанией в Государстве A, путём прямого сравнения (например, цены, взимаемые компанией или группой компаний, занимающих доминирующее положение). Следует иметь в виду, что обмен информацией в этом случае может быть трудным и деликатным вопросом, в частности вследствие положений подпункта c) пункта 3, касающихся предпринимательской и иной тайны.

d) Государство A в целях проверки кредитов (вычетов) входного НДС, заявленных компанией, расположенной на его территории, в отношении услуг, оказанных компанией — резидентом Государства B, запрашивает подтверждение того, что стоимость услуг была надлежащим образом отражена в книгах и учётных записях компании в Государстве B.

e) Налоговые органы Государства A проводят налоговую проверку дел г-на X. На основании этой проверки у налоговых органов имеются указания на то, что г-н X имеет один или несколько незадекларированных банковских счетов в Банке B в Государстве B. Однако Государство A имеет опыт, что во избежание обнаружения банковские счета нередко могут быть открыты на имя родственников лица, имеющего фактическое право на доход. Поэтому Государство A запрашивает информацию обо всех счетах в Банке B, в отношении которых г-н X является лицом, имеющим фактическое право на доход, а также обо всех счетах, открытых на имя его супруги E и его детей K и L.

f) Государство A получило информацию обо всех операциях с иностранными кредитными картами, осуществлённых на его территории в определённом году. Государство A обработало данные и начало расследование, в ходе которого были выявлены все номера кредитных карт, по которым частота и характер операций, а также тип использования в течение этого года позволяют предположить, что держатели карт являлись налоговыми резидентами Государства A. Государство A не может получить имена, используя обычные источники информации, доступные в рамках его C (26) внутренней налоговой процедуры, поскольку соответствующая информация не находится во владении или под контролем лиц в пределах его юрисдикции. Номера кредитных карт позволяют установить, что эмитентом таких карт является Банк B в Государстве B. На основании открытого запроса или расследования Государство A направляет запрос об информации Государству B, испрашивая имя, адрес и дату рождения

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

держателей конкретных карт, выявленных в ходе его расследования, а также любого иного лица, имеющего право подписи по этим картам. Государство A сообщает соответствующие индивидуальные номера кредитных карт и дополнительно предоставляет вышеуказанную информацию, чтобы продемонстрировать предположительную относимость (foreseeable relevance) запрашиваемой информации к его расследованию и, более общим образом, к администрированию и принудительному применению его налогового законодательства.

g) Компания A, резидент Государства A, принадлежит иностранной некотируемой Компании B, резиденту Государства B. Налоговые органы Государства A подозревают, что менеджеры X, Y и Z Компании A прямо или косвенно владеют Компанией B. Если бы это было так,

дивиденды, полученные Компанией B от Компании A, облагались бы налогом у них как у акционеров-резидентов по правилам Государства A о контролируемых иностранных компаниях. Подозрение основано на информации, предоставленной налоговым органам Государства A бывшим работником Компании A. Когда трём менеджерам Компании A были предъявлены эти утверждения, они отрицают наличие какого-либо участия в капитале Компании B. Налоговые органы Государства A исчерпали все внутренние средства получения информации о владении Компанией B. Государство A теперь запрашивает у Государства B информацию о том, являются ли X, Y и Z акционерами Компании B. Кроме того, учитывая, что в таких случаях владение часто осуществляется, например, через компании-оболочки и номинальных акционеров, оно запрашивает у Государства B информацию о том, имеют ли X, Y и Z косвенное участие в капитале Компании B. Если Государство B не в состоянии определить, имеет ли X, Y или Z такое косвенное участие, запрашивается информация об акционере (акционерах), с тем чтобы Государство A могло продолжить своё расследование.[1]

h) Поставщик финансовых услуг B учреждён в Государстве B. Налоговые органы Государства A обнаружили, что B продвигает финансовый продукт резидентам Государства A, используя вводящую в заблуждение информацию, которая предполагает, что продукт устраняет обязательство по налогу на доходы Государства A в отношении дохода, накопленного внутри продукта. Продукт требует, чтобы счёт был открыт у B, через который осуществляется инвестиция. Налоговые органы Государства A выпустили предупреждение для налогоплательщиков, предостерегающее всех налогоплательщиков относительно продукта и разъясняющее, что он не обеспечивает предполагаемого налогового эффекта и что доход, генерируемый продуктом, должен отражаться в отчётности. Тем не менее B продолжает продвигать продукт на своём веб-сайте, и у Государства A имеются доказательства того, что оно также продвигает продукт через сеть C (26) консультантов. Государство A уже обнаружило нескольких налогоплательщиков-резидентов

[1] В случаях, когда Государству B становятся известны факты, ставящие под сомнение, является ли часть информации об акционерах предположительно относящейся, компетентные органы должны провести консультации, и Государство B может попросить Государство A разъяснить предположительную относимость в свете этих фактов, как обсуждается в пункте 5.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

которые инвестировали в продукт, все из которых не отразили в отчётности доход, генерируемый их инвестициями. Государство A исчерпало свои внутренние средства получения информации о личности своих резидентов, которые инвестировали в продукт. Государство A запрашивает информацию у компетентного органа Государства B обо всех резидентах Государства A, которые (i) имеют счёт у B и (ii) инвестировали в финансовый продукт. В запросе Государство A предоставляет вышеуказанную информацию, включая детали финансового продукта и статус своего расследования. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8.1 Ситуации, в которых Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию в ответ на запрос об информации, при условии что никакая дополнительная информация не предоставляется

a) Банк B — банк, учреждённый в Государстве B. Государство A облагает налогом своих резидентов на основе их всемирного дохода. Компетентный орган Государства A запрашивает у компетентного органа Государства B предоставить имена, дату и место рождения, а также остатки по счетам (включая информацию о любых финансовых активах, удерживаемых на таких счетах) резидентов Государства A, которые имеют счёт в Банке B в Государстве B, обладают правом подписи по такому счёту либо имеют фактическое право на доход по счёту в Банке B в Государстве B. В запросе указывается, что Банк B известен тем, что имеет большую группу иностранных держателей счетов, но не содержится никакой дополнительной информации.

b) Компания B — компания, учреждённая в Государстве B. Государство A запрашивает имена всех акционеров Компании B — резидентов Государства A — и информацию обо всех выплатах дивидендов, произведённых таким акционерам. Запрашивающее Государство A указывает, что Компания B имеет существенную предпринимательскую деятельность в

Государстве A и поэтому, вероятно, имеет акционеров — резидентов Государства A. В запросе далее указывается, что хорошо известно, что налогоплательщики часто не раскрывают доход или активы из иностранного источника. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9. Правило, изложенное в пункте 1, допускает обмен информацией тремя различными способами:

a) по запросу, применительно к конкретному случаю, при том понимании, что обычные источники информации, доступные в рамках внутренней налоговой процедуры, должны использоваться в первую очередь до того, как запрос об информации будет направлен другому Государству; C (26)

b) автоматически, например когда информация об одной или различных категориях дохода, имеющих источник в одном Договаривающемся государстве и полученных в другом Договаривающемся государстве, систематически передаётся другому Государству; см. Рекомендации Совета ОЭСР C(97)29/FINAL от 13 марта 1997 г. (Recommendation on the use of Tax

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Identification Numbers in an international context) и C(2001)28/FINAL от 22 марта 2001 г. (Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes);

c) спонтанно, например в случае, когда Государство в ходе определённых расследований получило информацию, которую оно предполагает представляющей интерес для другого Государства. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.1 Эти три формы обмена (по запросу, автоматический и спонтанный) могут также комбинироваться. Следует также подчеркнуть, что Статья не ограничивает возможности обмена информацией этими методами и что Договаривающиеся государства могут использовать другие методы получения информации, которая может относиться к обоим Договаривающимся государствам, такие как одновременные проверки, налоговые проверки за рубежом и отраслевой обмен информацией. Эти методы полностью описаны в публикации Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices[1] и могут быть кратко изложены следующим образом:

— одновременная проверка — это договорённость между двумя или более сторонами о проведении одновременно, каждая на своей собственной территории, проверки налоговых дел налогоплательщика (налогоплательщиков), в отношении которых у них имеется общий или связанный интерес, с целью обмена любой относящейся к делу информацией, которую они таким образом получают (см. Рекомендацию Совета ОЭСР C(92)81 от 23 июля 1992 г. о типовом соглашении ОЭСР для проведения одновременных проверок);

— налоговая проверка за рубежом допускает возможность получения информации посредством присутствия представителей компетентного органа запрашивающего Договаривающегося государства. В той мере, в какой это допускается его внутренним законодательством, Договаривающееся государство может разрешить уполномоченным представителям другого Договаривающегося государства въезжать в первое Договаривающееся государство для опроса физических лиц или проверки книг и записей лица — либо присутствовать при таких опросах или проверках, проводимых налоговыми органами первого Договаривающегося государства — в соответствии с процедурами, взаимно согласованными компетентными органами. Такой запрос может возникнуть, например, когда налогоплательщику в Договаривающемся государстве разрешено вести учёт в другом Договаривающемся государстве. Этот вид помощи C (26) предоставляется на основе взаимности. Законы и практика стран различаются в отношении объёма прав, предоставляемых иностранным налоговым должностным лицам. Например, существуют Государства, в которых иностранному налоговому должностному лицу будет запрещено любое активное участие в расследовании или проверке на территории

[1] OECD, Paris, 1994.

страны; существуют также Государства, в которых такое участие возможно только с согласия налогоплательщика. Совместная Конвенция Совета Европы/ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым вопросам специально регулирует налоговые проверки за рубежом в своей Статье 9;

— отраслевой обмен информацией — это обмен налоговой информацией, касающейся в особенности целого экономического сектора (например, нефтяной или фармацевтической промышленности, банковского сектора и т.д.), а не налогоплательщиков в частности. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10. Порядок, в котором будет окончательно осуществляться обмен информацией, согласованный в Конвенции, может быть определён компетентными органами Договаривающихся государств. Например, Договаривающиеся государства могут пожелать использовать электронные или иные технологии связи и информации, включая соответствующие системы безопасности, для повышения своевременности и качества обмена информацией. Договаривающиеся государства, которые обязаны согласно своему законодательству соблюдать законы о защите данных, могут пожелать включить положения в свои двусторонние конвенции, касающиеся защиты персональных данных, которыми осуществляется обмен. Защита данных касается прав и основных свобод физического лица и, в частности, права на неприкосновенность частной жизни в отношении автоматической обработки персональных данных. См., например, Конвенцию Совета Европы о защите физических лиц при автоматизированной обработке персональных данных от 28 января 1981 г. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.1 До 2000 г. пункт уполномочивал только обмен информацией и использование информации, которой осуществлён обмен, в отношении налогов, охватываемых Конвенцией по общим правилам статьи 2. В той редакции пункт не обязывал запрашиваемое Государство выполнять запрос об информации, касающийся взимания налога с продаж, поскольку такой налог не охватывался Конвенцией. Затем пункт был изменён так, чтобы применяться к обмену информацией, касающейся любого налога, взимаемого от имени Договаривающихся государств либо их политических подразделений или местных органов власти, и чтобы допускать использование информации, которой осуществлён обмен, для целей применения всех таких налогов. Некоторые Договаривающиеся государства могут, однако, быть не в состоянии обмениваться информацией или использовать информацию, полученную от партнёра по договору, в отношении налогов, которые не охватываются Конвенцией по общим правилам Статьи 2. Такие Государства вольны ограничить сферу применения пункта 1 С (26) Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией. (Перенумерован и изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10.2 В некоторых случаях Договаривающемуся государству может потребоваться получить информацию в определённой форме для удовлетворения своих доказательственных или иных правовых требований. Такие

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

формы могут включать свидетельские показания и заверенные копии оригинальных записей. Договаривающиеся государства должны по мере возможности удовлетворять такие запросы. Согласно пункту 3 запрашиваемое Государство может отказаться предоставить информацию в запрошенной конкретной форме, если, например, запрошенная форма неизвестна или не допускается по его законодательству или административной практике. Отказ предоставить информацию в запрошенной форме не затрагивает обязательство предоставить информацию. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10.3 Ничто в Конвенции не препятствует применению положений Статьи к обмену информацией, которая существовала до вступления Конвенции в силу, при условии что помощь в отношении этой информации предоставляется после вступления Конвенции в силу и положения Статьи стали применимыми. Договаривающиеся государства могут, однако, счесть полезным разъяснить, в какой мере положения Статьи применимы к такой информации, в частности когда положения этой конвенции будут иметь действие в отношении налогов, возникающих или взимаемых с определённого времени. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

10.4 Договаривающиеся государства могут пожелать повысить оперативность и своевременность обмена информацией по настоящей Статье путём согласования сроков для предоставления информации. Договаривающиеся государства могут сделать это, добавив следующий текст в Статью:

6. Компетентные органы Договаривающихся государств могут согласовать сроки для предоставления информации в соответствии с настоящей статьёй. В отсутствие такого согласования информация должна быть предоставлена настолько быстро, насколько это возможно, и, за исключением случаев, когда задержка обусловлена юридическими препятствиями, в следующие сроки: а) Если налоговые органы запрашиваемого Договаривающегося государства уже обладают запрашиваемой информацией, такая информация должна быть предоставлена компетентному органу другого Договаривающегося государства в течение двух месяцев с момента получения запроса об информации; б) Если налоговые органы запрашиваемого Договаривающегося государства еще не обладают запрашиваемой информацией, такая информация должна быть предоставлена компетентному органу другого Договаривающегося государства в течение шести месяцев с момента получения запроса об информации. C (26) При условии соблюдения других условий настоящей статьи информация считается обменённой в соответствии с положениями настоящей статьи, даже если она предоставлена по истечении этих сроков. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

10.5 Положения подпунктов а) и б) факультативного пункта 6, упомянутые в пункте 10.4, устанавливают стандартный срок по умолчанию, который применяется, если компетентные органы не договорились об ином, более длительном или более коротком сроке. Стандартные сроки по умолчанию составляют два месяца с момента получения запроса об информации, если запрашиваемая информация уже находится во владении налоговых органов запрашиваемого Договаривающегося государства, и шесть месяцев во всех остальных случаях. Несмотря на стандартные сроки по умолчанию или сроки, согласованные иным образом, компетентные органы могут прийти к другим соглашениям в каждом конкретном случае, например, когда они оба согласны, что требуется больше времени. Это может возникнуть, когда запрос носит сложный характер. В таком случае компетентный орган запрашивающего Договаривающегося государства не должен необоснованно отказывать в запросе компетентного органа запрашиваемого Договаривающегося государства о предоставлении дополнительного времени. Если запрашиваемое Договаривающееся государство не может предоставить запрашиваемую информацию в установленный срок из-за юридических препятствий (например, из-за текущих судебных разбирательств по оспариванию налогоплательщиком действительности запроса или текущих судебных разбирательств, касающихся внутренней процедуры уведомления типа, описанного в пункте 14.1), это не будет считаться нарушением сроков. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.6 Последнее предложение в факультативном пункте 6, упомянутое в пункте 10.4, которое предусматривает «при условии соблюдения других условий настоящей статьи информация считается обменённой в соответствии с положениями настоящей статьи, даже если она предоставлена по истечении этих сроков», ясно даёт понять, что никакое возражение против использования или допустимости информации, обменённой в соответствии с настоящей статьёй, не может быть основано на том факте, что информация была обменена по истечении сроков, согласованных компетентными органами, или стандартных сроков по умолчанию, предусмотренных в данном пункте. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

11. Взаимная помощь между налоговыми администрациями возможна только в том случае, если каждая администрация уверена, что другая администрация будет надлежащим образом соблюдать конфиденциальность информации, которую она получит в ходе их сотрудничества. Правила конфиденциальности пункта 2 применяются ко всем видам информации, полученной в соответствии с пунктом 1, включая как информацию, предоставленную C (26) в запросе, так и информацию, переданную в ответ на запрос. Следовательно, правила конфиденциальности

распространяются, например, на письма компетентных органов, включая письмо с запросом информации. В то же время, понимается, что запрашиваемое государство может раскрыть минимальную информацию, содержащуюся в письме компетентного органа (но не само письмо), необходимую для того, чтобы

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

запрашиваемое государство могло получить или предоставить запрашиваемую информацию запрашивающему государству, не препятствуя усилиям запрашивающего государства. Если, однако, судебное разбирательство или аналогичные процедуры в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства требуют раскрытия самого письма компетентного органа, компетентный орган запрашиваемого государства может раскрыть такое письмо, если только запрашивающее государство не укажет иное. Соблюдение конфиденциальности в получающем Договаривающемся государстве является вопросом внутреннего законодательства. Поэтому в пункте 2 предусмотрено, что информация, переданная в соответствии с положениями Конвенции, должна рассматриваться как секретная в получающем государстве таким же образом, как информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Санкции за нарушение такой конфиденциальности в этом государстве будут регулироваться административным и уголовным законодательством этого государства. В ситуациях, когда запрашиваемое государство определяет, что запрашивающее государство не соблюдает свои обязанности в отношении конфиденциальности информации, обменённой в соответствии с настоящей статьёй, запрашиваемое государство может приостановить оказание помощи в соответствии с настоящей статьёй до тех пор, пока запрашивающее государство не предоставит надлежащие гарантии того, что эти обязанности будут действительно соблюдаться. В случае необходимости компетентные органы могут заключать конкретные соглашения или меморандумы о взаимопонимании относительно конфиденциальности информации, обменённой в соответствии с настоящей статьёй. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.1 (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

11.2 (Перенумерован 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12. С учётом пунктов 12.3 и 12.4, полученная информация может быть раскрыта только лицам и органам, участвующим в оценке или сборе, обеспечении соблюдения или преследовании в отношении, определении апелляций, касающихся налогов, в отношении которых может производиться обмен информацией согласно первому предложению пункта 1, или в надзоре за вышеупомянутым. Это означает, что информация может быть также сообщена налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Это также означает, что информация может быть раскрыта правительственным или судебным органам, уполномоченным принимать решение о том, следует ли предоставлять такую информацию налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться такими лицами или органами только для целей, упомянутых в пункте 2. Кроме того, информация, охватываемая пунктом 1, независимо от того, относится ли она к конкретному налогоплательщику или нет, не должна раскрываться лицам или органам, не упомянутым в С (26) пункте 2, независимо от внутренних законов о раскрытии информации, таких как законы о свободе информации или другое законодательство, которое предоставляет более широкий доступ к правительственным документам. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

12.1 Информация также может быть раскрыта надзорным органам. Такие надзорные органы включают органы, осуществляющие надзор за налоговой администрацией и правоохранительными органами в рамках общего управления правительством Договаривающегося государства. Однако в своих двусторонних переговорах Договаривающиеся государства могут отступать от этого принципа и соглашаться исключить раскрытие информации таким надзорным органам. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.2 Информация, полученная Договаривающимся государством, не может быть раскрыта третьей стране, если двусторонним договором между Договаривающимися государствами прямо не предусмотрено такое раскрытие. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

12.3 Информация, обменённая в налоговых целях, может представлять ценность для получающего государства для целей, помимо тех, которые указаны в первом и втором предложениях пункта 2 статьи 26. Последнее предложение пункта 2 поэтому позволяет Договаривающимся государствам обмениваться информацией, полученной в налоговых целях, при условии соблюдения двух условий: во-первых, информация может использоваться для других целей в соответствии с законодательством обоих государств, и, во-вторых, компетентный орган предоставляющего государства разрешает такое использование. Это позволяет налоговым органам получающего государства обмениваться налоговой информацией с другими правоохранительными органами и судебными органами в этом государстве по определённым высокоприоритетным вопросам (например, для борьбы с отмыванием денег, коррупцией, финансированием терроризма). Когда получающее государство желает использовать информацию для дополнительной цели (т.е. не связанной с налогообложением), получающее государство должно указать предоставляющему государству другую цель, для которой оно желает использовать информацию, и подтвердить, что получающее государство может использовать информацию для такой другой цели в соответствии со своим законодательством. Если предоставляющее государство имеет такую возможность, принимая во внимание, помимо прочего, международные соглашения или другие договорённости между Договаривающимися государствами, касающиеся взаимной помощи между другими правоохранительными и судебными органами, то компетентный орган предоставляющего государства, как правило, должен будет разрешить такое использование для других целей, если информация может использоваться для аналогичных целей в предоставляющем государстве. Правоохранительные органы и судебные органы, получающие информацию в соответствии с последним предложением пункта 2, должны рассматривать эту информацию как конфиденциальную в соответствии с принципами пункта 2. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) C (26)

12.4 Признаётся, что Договаривающиеся государства могут пожелать достичь общей цели, заложенной в последнем предложении пункта 2, другими способами и могут сделать это, заменив последнее предложение пункта 2 следующим текстом:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Компетентный орган Договаривающегося государства, получающий информацию в соответствии с положениями настоящей статьи, может, с письменного согласия Договаривающегося государства, предоставившего информацию, также предоставить эту информацию для использования в других целях, разрешённых положениями действующего между Договаривающимися государствами договора о взаимной правовой помощи, который допускает обмен налоговой информацией. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

13. Как указано в пункте 12, полученная информация может быть сообщена упомянутым лицам и органам и на основании третьего предложения пункта 2 Статьи может быть раскрыта ими на судебных заседаниях, проводимых публично, или в решениях, раскрывающих имя налогоплательщика. После того как информация используется в публичных судебных разбирательствах или в судебных решениях и, таким образом, становится публичной, очевидно, что с этого момента такая информация может цитироваться из судебных дел или решений для других целей, даже в качестве возможного доказательства. Однако это не означает, что лицам и органам, упомянутым в пункте 2, разрешено предоставлять по запросу дополнительную полученную информацию. Если одно или оба Договаривающихся государства возражают против обнародования информации судами таким образом, или, после того как информация была обнародована таким образом, против использования информации для других целей, поскольку это не является обычной процедурой в соответствии с их внутренним законодательством, они должны прямо указать это в своей конвенции. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

14. Настоящий пункт содержит определённые ограничения основного правила в пользу запрашиваемого государства. Во-первых, пункт содержит разъяснение, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своего собственного внутреннего законодательства и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого Договаривающегося государства. Однако внутренние положения, касающиеся налоговой тайны, не должны толковаться как препятствие для обмена информацией в соответствии с настоящей статьёй. Как упомянуто выше, органы запрашивающего государства обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей статьёй. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

14.1 Законодательство некоторых стран включает процедуры уведомления лица, С (26) предоставившего информацию, и/или налогоплательщика, в отношении которого проводится запрос, до предоставления информации. Такие процедуры уведомления могут быть важным аспектом прав, предусмотренных внутренним законодательством. Они могут помочь предотвратить ошибки (например, в случаях ошибочной идентификации) и облегчить обмен (позволяя налогоплательщикам, которые уведомлены, добровольно сотрудничать с налоговыми

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

органами запрашивающего государства). Однако процедуры уведомления не должны применяться таким образом, чтобы в конкретных обстоятельствах запроса они препятствовали усилиям запрашивающего государства. Иными словами, они не должны предотвращать или необоснованно задерживать эффективный обмен информацией. Например, процедуры уведомления должны допускать исключения из предварительного уведомления, например, в случаях, когда запрос информации носит очень срочный характер или уведомление может подорвать шансы на успех расследования, проводимого запрашивающим государством. Договаривающееся государство, которое в соответствии со своим внутренним законодательством обязано уведомить лицо, предоставившее информацию, и/или налогоплательщика о предлагаемом обмене информацией, должно в письменной форме информировать своих партнёров по договору о наличии этого требования и о том, каковы последствия для его обязательств в отношении взаимной помощи. Такая информация должна быть предоставлена другому Договаривающемуся государству при заключении конвенции и впоследствии всякий раз, когда соответствующие правила изменяются. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

15. Кроме того, запрашиваемое государство не обязано проводить административные мероприятия, которые не разрешены в соответствии с законодательством или практикой запрашивающего государства, или предоставлять сведения, которые не могут быть получены в соответствии с законодательством или в обычном порядке управления запрашивающего государства. Отсюда следует, что Договаривающееся государство не может пользоваться информационной системой другого Договаривающегося государства, если она шире, чем его собственная система. Таким образом, государство может отказать в предоставлении информации, если запрашивающее государство будет лишено законом возможности получения или предоставления информации, или если административная практика запрашивающего государства (например, неспособность предоставить достаточные административные ресурсы) приводит к отсутствию взаимности. Однако признаётся, что слишком строгое применение принципа взаимности может препятствовать эффективному обмену информацией, и что взаимность должна толковаться широко и прагматично. Разные страны обязательно будут иметь различные механизмы для получения и предоставления информации. Различия в практике и процедурах не должны использоваться в качестве основания для отказа в запросе, если только эффект этих различий не заключался бы в существенном ограничении общей способности запрашивающего государства получать и предоставлять информацию, если бы само запрашивающее государство получило законный запрос от запрашиваемого государства. Стоит отметить, что если Договаривающееся государство применяет в соответствии с пунктом 5 меры, обычно не предусмотренные С (26) его внутренним законодательством или практикой, такие как доступ к банковской информации и её обмен, то это государство также имеет право запрашивать аналогичную информацию у другого Договаривающегося государства. Это полностью

соответствовало бы принципу взаимности, лежащему в основе подпунктов a) и b) пункта 3. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

15.1 Принцип взаимности не применим в тех случаях, когда правовая система или административная практика только одной страны предусматривает конкретную процедуру. Например, страна, у которой запрошена информация, не может ссылаться на отсутствие режима вынесения постановлений в стране, запрашивающей информацию, и отказываться предоставлять информацию о вынесенном ею постановлении, основываясь на аргументе взаимности. Конечно, если запрашиваемая информация сама по себе не может быть получена в соответствии с законодательством или в обычном порядке административной практики запрашивающего государства, запрашиваемое государство может отклонить такой запрос. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

15.2 Большинство стран признают в соответствии со своим внутренним законодательством, что информация не может быть получена от лица в той мере, в какой такое лицо может ссылаться на привилегию против самообвинения. Поэтому запрашиваемое государство может отказать в предоставлении информации, если запрашивающее государство было бы лишено возможности получить информацию в аналогичных обстоятельствах в соответствии со своими правилами против самообвинения. На практике, однако, привилегия против самообвинения должна иметь малое, если вообще какое-либо, применение в связи с большинством запросов информации. Привилегия против самообвинения является личной и не может быть заявлена лицом, которое само не подвергается риску уголовного преследования. Подавляющее большинство запросов информации направлено на получение информации от третьих сторон, таких как банки, посредники или другая сторона контракта, а не от лица, находящегося под следствием. Кроме того, привилегия против самообвинения обычно не распространяется на лиц, отличных от физических лиц. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

16. Информация считается доступной в обычном порядке администрирования, если она находится во владении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, которая может включать специальные расследования или специальную проверку бухгалтерской документации, хранящейся у налогоплательщика или других лиц, при условии, что налоговые органы проводили бы аналогичные расследования или проверки для своих собственных целей. Этот пункт, конечно, предполагает, что налоговые органы обладают полномочиями и ресурсами, необходимыми для содействия эффективному обмену информацией. Например, предположим, что Договаривающееся государство запрашивает информацию в связи с расследованием налоговых дел конкретного налогоплательщика и указывает в запросе, что информация может находиться у одного из нескольких поставщиков услуг, идентифицированных в запросе и находящихся в другом Договаривающемся государстве. В этом случае ожидается, что запрашиваемое государство сможет получить и предоставить такую информацию в той мере, в какой такая информация находится у одного из поставщиков услуг, идентифицированных в запросе. Отвечая на запрос, запрашиваемое государство должно руководствоваться основной целью Статьи 26, которая заключается в обеспечении обмена информацией «в максимально широком объеме», и может принимать во внимание важность запрашиваемой информации для запрашивающего государства в соотношении с административной нагрузкой для запрашиваемого государства. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

16.1 Подпункты a) и b) пункта 3 не позволяют запрашиваемому государству отклонить запрос, если применяется пункт 4 или 5. Пункт 5 будет применяться, например, в ситуациях, когда неспособность запрашиваемого государства получить информацию была конкретно связана с тем фактом, что запрашиваемая информация, как предполагалось, находится у банка или другого финансового учреждения. Таким образом, применение пункта 5 включает ситуации, когда полномочия налоговых органов по сбору информации в отношении информации, находящейся у банков и других финансовых учреждений, подлежат иным требованиям, чем те, которые обычно применяются в отношении информации, находящейся у лиц, не являющихся банками или другими финансовыми учреждениями. Это, например, имело бы место, если бы налоговые органы могли осуществлять свои полномочия по сбору информации в отношении информации, находящейся у банков и других финансовых учреждений, только в случаях, когда имеется конкретная

информация о налогоплательщике, в отношении которого проводится проверка или расследование. Это также имело бы место, например, если использование мер по сбору информации в отношении информации, находящейся у банков и других финансовых учреждений, требует более высокой вероятности того, что запрашиваемая информация находится у лица, которое, как предполагается, владеет запрашиваемой информацией, чем степень вероятности, требуемая для использования мер по сбору информации в отношении информации, которая, как предполагается, находится у лиц, не являющихся банками или финансовыми учреждениями. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

17. Запрашиваемое государство вправе отказать в предоставлении информации в случаях, указанных в вышеупомянутых пунктах. Однако, если оно предоставляет запрашиваемую информацию, оно остается в рамках соглашения об обмене информацией, установленного Конвенцией; следовательно, нельзя возражать, что это государство не соблюдало обязательство по соблюдению конфиденциальности. (Добавлен 11 апреля 1977 г.; см. HISTORY)

18. Если структура информационных систем двух Договаривающихся государств значительно различается, условия подпунктов a) и b) пункта 3 приведут к тому, что Договаривающиеся государства будут обмениваться очень малым объемом информации или, возможно, вообще не будут ею обмениваться. В таком случае Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным расширить объем обмена информацией. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

18.1 Если иное не согласовано Договаривающимися государствами, можно предположить, что запрашиваемая информация могла бы быть получена запрашивающим государством в аналогичной ситуации, если это государство не указало на обратное. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19. В дополнение к вышеупомянутым ограничениям подпункт c) пункта 3 содержит оговорку относительно раскрытия определенной секретной информации. Секреты, упомянутые в этом подпункте, не должны толковаться слишком широко. Прежде чем ссылаться на это положение, Договаривающееся государство должно тщательно взвесить, действительно ли интересы налогоплательщика оправдывают его применение. В противном случае очевидно, что слишком широкое толкование во многих случаях сделает неэффективным обмен информацией, предусмотренный Конвенцией. Замечания, сделанные в пункте 17 выше, применимы и здесь. Запрашиваемому государству, защищающему интересы своих налогоплательщиков, предоставляется определенная свобода усмотрения в отказе в предоставлении запрашиваемой информации, но если оно преднамеренно предоставляет информацию, налогоплательщик не может заявлять о нарушении правил конфиденциальности. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.1 При рассмотрении вопроса о применении правил конфиденциальности Договаривающееся государство должно также принимать во внимание правила конфиденциальности пункта 2 Статьи. Внутреннее законодательство и практика запрашивающего государства вместе с обязательствами, налагаемыми пунктом 2, могут гарантировать, что информация не может быть использована для видов несанкционированных целей, от которых призваны защищать правила коммерческой или иной тайны. Таким образом, Договаривающееся государство может принять решение о предоставлении информации, если оно обнаружит, что нет разумных оснований предполагать, что вовлеченный налогоплательщик может понести какие-либо неблагоприятные последствия, несовместимые с обменом информацией. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.2 В большинстве случаев обмена информацией вопрос о коммерческой, деловой или иной тайне не возникнет. Коммерческая или деловая тайна обычно понимается как факты и обстоятельства, которые имеют значительную экономическую важность и могут быть практически использованы, и несанкционированное использование которых может привести к серьезному ущербу (например, к серьезным финансовым трудностям). Определение, начисление или взимание налогов как таковое не может считаться приводящим к серьезному ущербу. Финансовая информация, включая бухгалтерские книги и записи, по своей природе не составляет коммерческой, деловой или иной тайны. Однако в некоторых ограниченных случаях раскрытие финансовой информации может раскрыть коммерческую, деловую или иную тайну. Например, запрос информации об определенных записях о покупках может поднять такой вопрос, если раскрытие такой информации выявило бы запатентованную формулу, используемую в производстве продукта. Защита такой информации может также распространяться на

информацию, находящуюся во владении третьих лиц. Например, банк может хранить заявку на патент, ожидающую рассмотрения, или секретный торговый процесс или формулу, которые могут быть описаны в заявке на кредит или в договоре, хранящемся в банке. В таких обстоятельствах детали коммерческой, деловой или иной тайны должны быть удалены из документов, а оставшаяся финансовая информация должна быть соответственно обменена. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.3 Запрашиваемое государство может отказать в раскрытии информации, относящейся к конфиденциальным сообщениям между адвокатами, солиситорами или другими допущенными к практике юристами в их качестве таковых и их клиентами, в той мере, в какой эти сообщения защищены от раскрытия в соответствии с внутренним законодательством. Однако объем защиты, предоставляемой таким конфиденциальным сообщениям, должен быть узко определен. Такая защита не распространяется на документы или записи, переданные адвокату, солиситору или другому допущенному к практике юристу в попытке защитить такие документы или записи от раскрытия, требуемого законом. Также информация о личности лица, такого как директор или лицо, имеющее фактическое право на доход (beneficial owner) компании, как правило, не защищается как конфиденциальное сообщение. Хотя объем защиты, предоставляемой конфиденциальным сообщениям, может различаться между государствами, он не должен быть чрезмерно широким, чтобы не препятствовать эффективному обмену информацией. Сообщения между адвокатами, солиситорами или другими допущенными к практике юристами и их клиентами являются конфиденциальными только в том случае и в той мере, если такие представители действуют в своем качестве адвокатов, солиситоров или других допущенных к практике юристов, а не в ином качестве, таком как номинальные акционеры, доверительные собственники, учредители, директора компаний или по доверенности для представления компании в ее деловых вопросах. Утверждение о том, что информация защищена как конфиденциальное сообщение между адвокатом, солиситором или другим допущенным к практике юристом и его клиентом, должно рассматриваться исключительно в Договаривающемся государстве, по законам которого оно возникает. Таким образом, не предполагается, что суды запрашиваемого государства должны рассматривать претензии, основанные на законодательстве запрашивающего государства. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.4 Договаривающиеся государства, желающие явно сослаться на защиту, предоставляемую конфиденциальным сообщениям между клиентом и адвокатом, солиситором или другим допущенным к практике юристом, могут сделать это, добавив следующий текст в конец пункта 3:

> d) получать или предоставлять информацию, которая раскрыла бы конфиденциальные сообщения между клиентом и адвокатом, солиситором или другим допущенным к практике юристом, если такие сообщения: (i) созданы с целью получения или предоставления юридической консультации, или (ii) созданы с целью использования в существующих или предполагаемых судебных разбирательствах. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.5 Пункт 3 также включает ограничение в отношении информации, которая затрагивает жизненно важные интересы самого Государства. С этой целью установлено, что Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public). Однако это ограничение должно становиться актуальным только в крайних случаях. Например, такой случай мог бы возникнуть, если налоговое расследование в запрашивающем государстве было бы мотивировано политическими, расовыми или религиозными преследованиями. Ограничение может также быть применено, если информация составляет государственную тайну, например, конфиденциальная информация, находящаяся у секретных служб, раскрытие которой противоречило бы жизненно важным интересам запрашиваемого государства. Таким образом, вопросы публичного порядка (ordre public) редко возникают в контексте обмена информацией между партнерами по договору. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

19.6 Пункт 4 был добавлен в 2005 году для явного урегулирования обязательства по обмену информацией в ситуациях, когда запрашиваемая информация не требуется запрашиваемому государству для целей внутреннего налогообложения. До добавления пункта 4 это обязательство не было прямо выражено в Статье, но четко подтверждалось практикой государств-членов,

которая показала, что при сборе информации по запросу партнера по договору Договаривающиеся государства часто используют специальные проверочные или следственные полномочия, предусмотренные их законодательством для целей взимания своих внутренних налогов, даже если им самим эта информация не требуется для этих целей. Этот принцип также изложен в докладе «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes».1 (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.7 Согласно пункту 4, Договаривающиеся государства должны использовать свои меры по сбору информации, даже если они применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству, и независимо от того, может ли информация все еще быть собрана или использована для целей внутреннего налогообложения в запрашиваемом Договаривающемся государстве. Таким образом, например, любые ограничения способности запрашиваемого Договаривающегося государства получать информацию от лица для целей внутреннего налогообложения на момент запроса (например, из-за истечения срока давности согласно внутреннему законодательству запрашиваемого государства или предварительного завершения аудита) не должны ограничивать его способность использовать свои меры по сбору информации для целей обмена информацией. Термин «меры по сбору информации» означает законы и административные или судебные процедуры, которые позволяют Договаривающемуся государству получать и предоставлять запрашиваемую информацию. Пункт 4 не обязывает запрашиваемое Договаривающееся государство предоставлять информацию в обстоятельствах, когда оно пыталось получить запрашиваемую информацию, но обнаруживает, что информация больше не существует после истечения внутреннего срока хранения записей. Однако, если запрашиваемая информация все еще доступна, несмотря на истечение такого срока хранения, запрашиваемое государство не может отказать в обмене доступной информацией. Договаривающиеся государства должны обеспечить хранение надежных бухгалтерских записей в течение пяти лет или более. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

19.8 Второе предложение пункта 4 поясняет, что обязательство, содержащееся в пункте 4, подчиняется ограничениям пункта 3, но также предусматривает, что такие ограничения не могут толковаться как основание для отказа в предоставлении информации, если законодательство или практика страны включают требование о наличии внутреннего налогового интереса. Таким образом, хотя запрашиваемое государство не может ссылаться на пункт 3 и утверждать, что в соответствии со своим внутренним законодательством или практикой оно предоставляет информацию только в той мере, в какой оно имеет интерес для своих собственных налоговых целей, оно может, например, отказать в предоставлении информации в той мере, в какой предоставление информации раскрыло бы коммерческую тайну. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.9 Для многих стран сочетание пункта 4 и их внутреннего законодательства обеспечивает достаточную основу для использования их мер по сбору информации для получения запрашиваемой информации даже при отсутствии внутреннего налогового интереса в информации. Другие страны, однако, могут пожелать явно уточнить в конвенции, что Договаривающиеся государства должны обеспечить, чтобы их компетентные органы обладали необходимыми полномочиями для этого. Договаривающиеся государства, желающие уточнить этот момент, могут заменить пункт 4 следующим текстом:

4. Для осуществления обмена информацией, предусмотренного пунктом 1, каждое Договаривающееся государство должно принять необходимые меры, включая законодательство, нормотворчество или административные договорённости, с тем чтобы обеспечить, что его компетентный орган обладает достаточными полномочиями по своему внутреннему законодательству для получения информации для обмена информацией независимо от того, может ли это Договаривающееся государство нуждаться в такой информации для своих собственных налоговых целей.

(Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 5

19.10 Пункт 1 возлагает на Договаривающееся государство позитивную обязанность обмениваться всеми видами информации. Пункт 5 предназначен для того, чтобы ограничения пункта 3 не могли использоваться для предотвращения обмена информацией, находящейся у банков, иных финансовых учреждений, номинальных держателей, агентов и фидуциариев, а также информацией о владении. Хотя пункт 5, который был добавлен в 2005 г., представляет собой изменение структуры Статьи, его не следует толковать как предполагающий, что предыдущая редакция Статьи не уполномочивала на обмен такой информацией. Подавляющее большинство стран — членов ОЭСР уже обменивалось такой информацией по предыдущей редакции Статьи, и добавление пункта 5 лишь отражает текущую практику. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.11 Пункт 5 устанавливает, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации партнёру по договору исключительно на том основании, что информация находится у банка или иного финансового учреждения. Таким образом, пункт 5 превалирует над пунктом 3 в той мере, в какой пункт 3 в ином случае дозволял бы запрашиваемому Договаривающемуся государству отказать в предоставлении информации по основаниям банковской тайны. Добавление этого пункта в Статью отражает международную тенденцию в этой области, как она отражена в Типовом соглашении об обмене информацией по налоговым вопросам (Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) и как она описана в докладе Improving Access to Bank Information for Tax Purposes.[1] В соответствии с этим докладом доступ к информации, находящейся у банков или иных финансовых учреждений, может осуществляться прямыми средствами или косвенно через судебную или административную процедуру. Процедура косвенного доступа не должна быть настолько обременительной и длительной, чтобы служить препятствием для доступа к банковской информации. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

19.12 Пункт 5 также предусматривает, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации исключительно на том основании, что информация находится у лиц, действующих в качестве агента или в фидуциарном качестве. Например, если Договаривающееся государство имело закон, согласно которому вся информация, находящаяся у фидуциария, рассматривалась как «профессиональная тайна» лишь потому, что она находилась у фидуциария, такое Государство не могло бы использовать такой закон в качестве основания для отказа в предоставлении информации другому Договаривающемуся государству. Обычно говорят, что лицо действует в «фидуциарном качестве», когда дело, которое это лицо ведёт, или деньги либо имущество, С (26) которыми это лицо распоряжается, не являются его собственными или не предназначены для его собственной выгоды, а предназначены для выгоды другого лица, в отношении которого фидуциарий состоит в отношениях, подразумевающих и требующих доверия и уверенности с одной стороны и добросовестности с другой стороны, например доверительный управляющий (trustee). Термин «агентство» (agency) весьма широк и

[1] OECD, Paris, 2000.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

включает все формы поставщиков корпоративных услуг (например, агентов по учреждению компаний, трастовые компании, зарегистрированных агентов, юристов). (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.13 Наконец, пункт 5 устанавливает, что Договаривающееся государство не должно отказывать в предоставлении информации исключительно на том основании, что она относится к доле участия в лице, включая компании и партнёрства, фонды или сходные организационные структуры. В запросах информации нельзя отказывать лишь потому, что внутреннее законодательство или практика могут рассматривать информацию о владении как торговую или иную тайну. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.14 Пункт 5 не препятствует Договаривающемуся государству ссылаться на

пункт 3 для отказа в предоставлении информации, находящейся у банка, финансового

учреждения, лица, действующего в качестве агента или в фидуциарном качестве, либо информации, относящейся к долям участия. Однако такой отказ должен основываться на причинах, не связанных со статусом лица как банка, финансового учреждения, агента, фидуциария или номинального держателя либо с тем фактом, что информация относится к долям участия. Например, законный представитель, действующий за клиента, может действовать в качестве агента, но в отношении любой информации, защищённой как конфиденциальное сообщение между адвокатами, солиситорами или иными допущенными законными представителями и их клиентами, пункт 3 продолжает предоставлять возможное основание для отказа в предоставлении информации. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

19.15 Следующие примеры иллюстрируют применение пункта 5:

a) Компания X владеет большинством акций дочерней компании Y, и обе компании учреждены по законодательству Государства A. Государство B проводит налоговую проверку предпринимательской деятельности компании Y в Государстве B. В ходе этой проверки вопрос как прямого, так и косвенного владения компанией Y становится актуальным, и Государство B направляет запрос Государству A об информации о владении любым лицом в цепочке владения компанией Y. В своём ответе Государство A должно предоставить Государству B информацию о владении как в отношении компании X, так и в отношении компании Y.

b) Физическое лицо, подлежащее налогообложению в Государстве A, имеет банковский счёт в Банке B в Государстве B. Государство A проверяет декларацию по подоходному налогу физического лица и направляет запрос Государству B о всей информации о доходах по банковскому счёту и об активах, находящейся у Банка B, с тем чтобы определить, имели ли место C (26) депозиты незадекларированного заработанного дохода. Государство B должно предоставить запрошенную банковскую информацию Государству A. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Замечание к Комментарию

20. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

21. В связи с пунктом 15.1 Греция желает разъяснить, что согласно Статье 28 Конституции Греции международные налоговые договоры применяются на условиях взаимности. (Заменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

22. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

23. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

24. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

25. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

26. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

HISTORY Заголовок: Изменён путём вставки слова «THE» при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. заголовок имел следующую редакцию: «COMMENTARY ON ARTICLE 26 CONCERNING EXCHANGE OF INFORMATION»

Пункт 1: Заменён вместе с предшествующим заголовком при принятии Модельной конвенции 1977 г.

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 1 Проекта конвенции 1963 г. был исключён и добавлен новый пункт.

В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «I. ОБЩИЕ ЗАМЕЧАНИЯ

1. Применение Конвенции об избежании двойного налогообложения подразумевает сотрудничество между налоговыми администрациями двух Договаривающихся государств, которое может быть более или менее тесным в зависимости от обстоятельств. Очевидным примером является административная помощь в отдельных случаях для целей установления фактов, в отношении которых подлежат применению национальное налоговое законодательство и нормы Конвенции. Настоящая Статья закрепляет правила, согласно которым может обмениваться информация с целью создания надлежащей основы для налогообложения согласно Конвенции. Пункт 2: Изменён 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчёта под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). В Модельной С (26) конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Таким образом, настоящая Статья закрепляет правила, согласно которым информация может обмениваться в максимально возможном объёме с целью создания надлежащей основы для применения внутреннего законодательства Договаривающихся государств в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, и для применения конкретных положений Конвенции. Текст Статьи чётко указывает, что

обмен информацией не ограничивается Статьёй 1, поэтому информация может включать сведения о нерезидентах.» Пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 3 (см. историю пункта 3), и добавлен новый пункт 2. Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Вопрос административной помощи для целей сбора налогов рассматривается в Статье 27.» Пункт 3 был заменён 28 января 2003 г., когда он был удалён, и новый пункт 3 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Вопрос административной помощи для целей сбора налогов не рассматривается в Статье. Этот вопрос рассматривается в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, многосторонней конвенции, вступившей в силу 1 апреля 1995 г. Эта Конвенция была разработана в рамках Совета Европы на основе первого проекта, подготовленного Комитетом по налоговым вопросам, и открыта для подписания государствами-членами Совета Европы и странами-членами ОЭСР. Этот вопрос также может быть предметом отдельного двустороннего соглашения, которое может быть заключено между Договаривающимися государствами на основе Модельной конвенции о взаимной административной помощи во взыскании налоговых требований, принятой Комитетом по налоговым вопросам 29 июня 1979 г.; в качестве альтернативы положения об оказании помощи в сфере сбора налогов могут быть включены в конвенцию об избежании двойного налогообложения, всякий раз, когда Договаривающиеся государства сочтут это предпочтительным.» Пункт 3 был изменён 21 сентября 1995 г. путём замены слов «которая была открыта для подписания 25 января 1988 г.» словами «вступившая в силу 1 апреля 1995 г.», отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Вопрос административной помощи для целей сбора налогов не рассматривается в Статье. Этот вопрос рассматривается в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, многосторонней конвенции, которая была открыта для подписания 25 января 1988 г. Эта Конвенция была разработана в рамках Совета Европы на основе первого проекта, подготовленного Комитетом по налоговым вопросам, и открыта для подписания

государствами-членами Совета Европы и странами-членами ОЭСР. Этот вопрос также может быть предметом отдельного двустороннего соглашения, которое может быть заключено между С (26) Договаривающимися государствами на основе Модельной конвенции о взаимной административной помощи во взыскании налоговых требований, принятой Комитетом по налоговым вопросам 29 июня 1979 г.; в качестве альтернативы положения об оказании помощи в сфере сбора налогов могут быть включены в конвенцию об избежании двойного налогообложения, всякий раз, когда Договаривающиеся государства сочтут это предпочтительным.» Пункт 3 ранее был изменён 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 3 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«3. Вопрос административной помощи для целей сбора налогов не рассматривается в Статье. Этот вопрос часто является предметом отдельного соглашения, будь то двустороннего или многостороннего, между Договаривающимися государствами; в качестве альтернативы положения об оказании помощи в сфере сбора налогов могут быть включены в конвенцию об избежании двойного налогообложения, всякий раз, когда Договаривающиеся государства сочтут это предпочтительным.» Пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 2 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5), когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 2 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 3 Модельной конвенции 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Вопрос административной помощи для целей сбора налогов не рассматривается в Статье. Этот вопрос часто является предметом отдельного двустороннего соглашения между Договаривающимися государствами; в качестве альтернативы положения об оказании помощи в сфере сбора налогов могут быть включены в конвенцию об избежании двойного налогообложения, всякий раз, когда это будет сочтено предпочтительным.» Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. путём удаления первой сноски и изменения второй сноски, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Эти изменения были внесены на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил следующее: «4. В 2002 г. Комитет по налоговым вопросам провёл всесторонний пересмотр Статьи 26, чтобы убедиться, что она отражает текущую практику стран. Этот пересмотр также принял во внимание недавние разработки, такие как Модельное соглашение об обмене информацией по налоговым вопросам1, разработанное Рабочей группой Глобального форума ОЭСР по эффективному обмену информацией, и идеальный стандарт доступа к банковской информации, как описано в отчёте «Улучшение доступа к банковской информации для налоговых целей»2. В результате, в 2005 г. был внесён ряд изменений как в текст Статьи, так и в Комментарий. 1 Доступно на www.oecd.org/taxation. 2 ОЭСР, Париж, 2000. Доступно на www.oecd.org/taxation.» Пункт 4 был заменён 15 июля 2005 г., когда он был удалён, и новый пункт 4 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Эти изменения были внесены на основе другого отчёта под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 23 июля 1992 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Опыт периода с 1963 по 1977 г. показал, что текст Статьи в Проекте конвенции 1963 г. оставлял место для различных толкований. Поэтому было признано желательным уточнить его значение в Модельной конвенции 1977 г. путём изменения С (26) формулировок Статьи и её Комментария без изменения её действия. За исключением одного существенного момента (см. пункт 13 ниже) основной целью внесённых изменений было устранение оснований для расходящихся толкований.» Пункт 4 был изменён 23 июля 1992 г. отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 23 июля 1992 г. пункт 4 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«4. Опыт последних лет показал, что текст Статьи в Проекте конвенции 1963 г. оставлял место для различных толкований. Поэтому было признано желательным уточнить его значение путём изменения формулировок Статьи и её Комментария без изменения её действия. За исключением одного существенного момента (см. пункт 13 ниже) основной целью внесённых изменений было устранение оснований для расходящихся толкований.» Пункт 4 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята 11 апреля 1977 г. В то время пункт 4 Проекта конвенции 1963 г. был удалён и добавлен новый пункт 4. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Следующие примеры могут иллюстрировать принцип, рассматриваемый в пункте 3 выше. Так, при применении положений Статьи 12 о налогообложении роялти компетентный орган государства, резидентом которого является получатель, может счесть необходимым запросить информацию у компетентного органа государства, резидентом которого является плательщик, относительно суммы роялти, переданной плательщиком получателю. И наоборот, при определении налогообложения плательщика компетентный орган государства резидентства плательщика может иметь основание официально запросить информацию о личности получателя и о наличии между плательщиком и получателем особых отношений, которые могут иметь отношение к налоговому режиму. Для этой цели определённая информация иногда также имеет значение, например, информация о ценах, установленных между двумя предприятиями, расположенными в двух разных Договаривающихся государствах, или между постоянным представительством (ПП) в одной стране и его головным офисом в другой стране. В целом, обмен информацией в этой области будет необходим с целью надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между двумя ассоциированными предприятиями или корректировки сумм прибыли, отражённых в отчётности постоянного представительства (ПП) и в отчётности его головного офиса. В качестве ещё одного типичного примера можно привести информацию, необходимую для применения Статей 23(A) и 23(B) о методах избежания двойного налогообложения.» Пункт 4.1: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4.1 гласил следующее: «4.1 Многие из внесённых тогда изменений в Статью не предназначались для изменения её существа, а были сделаны для устранения сомнений относительно её надлежащего толкования. Например, изменение с «необходимой» на «предположительно относящуюся» и включение слов «к администрированию или принудительному исполнению» в пункте 1 были сделаны для достижения соответствия Модельному соглашению об обмене информацией по налоговым вопросам и не предназначались для изменения действия положения. Новый пункт 4 был добавлен для включения в текст Статьи общего понимания, ранее выраженного в Комментарии (см. пункт 19.6). Новый пункт 5 был добавлен для отражения текущей практики большинства стран-членов ОЭСР (см. пункт 19.15). Включение слов «или надзору за вышеуказанным» в новый пункт 2, с другой стороны, представляет собой отмену предыдущего правила.» C (26) Пункт 4.1 был добавлен 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчёта под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 4.2: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4.2 гласил следующее: «4.2 Комментарий также был значительно расширен. Это расширение частично отражает добавление новых пунктов 4 и 5 к Статье. Другие изменения были внесены в Комментарий, чтобы учесть недавние разработки и текущую практику стран, и в целом для устранения сомнений относительно надлежащего толкования Статьи.» Пункт 4.2 был

добавлен 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчёта под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 4.3: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 4.4: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 5: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены четвёртого и последующих предложений новым текстом. Четвёртое и последующие предложения были включены в новый пункт 5.3 (см. историю пункта 5.3). Эта поправка была внесена отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчёта «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Основное правило относительно обмена информацией содержится в первом предложении пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая предположительно относится к обеспечению правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств относительно налогов любого вида и описания, взимаемых в этих Государствах, даже если в последнем случае конкретная Статья Конвенции не должна применяться. Стандарт «предположительной относящести» предназначен для обеспечения обмена информацией по налоговым вопросам в максимально возможном объёме и одновременно для разъяснения того, что Договаривающиеся государства не вправе заниматься «рыболовными экспедициями» или запрашивать информацию, которая вряд ли будет иметь отношение к налоговым делам конкретного налогоплательщика. Договаривающиеся государства могут согласовать альтернативную формулировку этого стандарта, соответствующую сфере действия Статьи (например, путём замены «предположительно относящуюся» на «необходимую» или «относящуюся»). Сфера С (26) обмена информацией охватывает все налоговые вопросы без ущерба для общих правил и правовых положений, регулирующих права обвиняемых и свидетелей в судебных разбирательствах. Обмен информацией по уголовным налоговым делам также может основываться на двусторонних или многосторонних договорах о взаимной правовой помощи (в той мере, в какой они также применяются к налоговым преступлениям). Чтобы сохранить обмен информацией в рамках Конвенции, устанавливается ограничение на обмен информацией, чтобы информация предоставлялась только в той мере, в какой налогообложение согласно соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 5 ранее был изменён 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчёта под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Основное правило относительно обмена информацией содержится в первом предложении пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая необходима для обеспечения правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств относительно налогов любого вида и описания, взимаемых в этих Государствах, даже если в последнем случае конкретная Статья Конвенции не должна применяться. Некоторые страны заменяют «необходимую» на «относящуюся» в своих двусторонних конвенциях, считая это лучшим способом выразить смысл положения; по мнению Комитета по налоговым вопросам, любое из этих слов может использоваться в данном контексте. Чтобы сохранить обмен информацией в рамках Конвенции, устанавливается ограничение на обмен информацией, чтобы информация предоставлялась только в той мере, в какой налогообложение согласно соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции.» Пункт 5 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2000 г.», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Основное правило относительно обмена информацией содержится в первом предложении пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая необходима для обеспечения правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств относительно налогов, охватываемых Конвенцией, даже если в последнем случае конкретная Статья Конвенции не должна применяться. Некоторые страны заменяют «необходимую» на «относящуюся» в своих двусторонних конвенциях, считая это лучшим способом выразить смысл положения; по мнению Комитета по налоговым вопросам, любое из этих слов может использоваться в данном контексте. Чтобы сохранить обмен информацией в рамках Конвенции, устанавливается ограничение на обмен информацией, чтобы информация предоставлялась только в той мере, в какой рассматриваемый национальный налог охватывается Конвенцией и налогообложение согласно соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции. В этой связи можно привести пример: запрос информации относительно взимания налога с продаж не должен выполняться запрашиваемым Государством, поскольку он не охватывается Конвенцией.» Пункт 5 ранее был изменён 23 октября 1997 г. путём добавления третьего предложения, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. В Модельной конвенции 1977 г. и С (26) до 23 октября 1997 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Основное правило относительно обмена информацией содержится в первом предложении пункта. Компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая необходима для обеспечения правильного применения положений Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств относительно налогов, охватываемых Конвенцией, даже если в последнем случае конкретная Статья Конвенции не должна применяться. Чтобы сохранить обмен информацией в рамках Конвенции, устанавливается ограничение на обмен информацией, чтобы информация предоставлялась только

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

в той мере, в какой рассматриваемый национальный налог охватывается Конвенцией и налогообложение согласно соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции. В этой связи можно привести пример: запрос информации относительно взимания налога с продаж не должен выполняться запрашиваемым Государством, поскольку он не охватывается Конвенцией.» Пункт 5 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 3 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 5 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Одновременно пункт 3 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как пункт 5, и предшествующие заголовки были изменены и перемещены вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 3 и предшествующие заголовки гласили следующее: «II. КОММЕНТАРИЙ К ПРОЕКТУ СТАТЬИ

Пункт 1

3. Основное правило, касающееся обмена информацией, содержится в первом предложении этого пункта. Предусмотрено, что компетентные органы Договаривающихся государств должны обмениваться такой информацией, которая необходима для обеспечения правильного применения статей Конвенции, а также внутреннего законодательства Договаривающихся государств в отношении налогов, охватываемых Конвенцией. Чтобы обмен информацией оставался в рамках Конвенции, установлено ограничение на обязательный обмен информацией: информация должна предоставляться только в той мере, в какой соответствующий национальный налог охватывается Конвенцией и налогообложение согласно соответствующему национальному налоговому законодательству соответствует Конвенции. Пункт 5 проекта Конвенции 1963 года был удалён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 гласил следующее: «5. Как было указано в пункте 3 выше, обязательство предоставлять информацию не распространяется на случаи, когда соответствующее

национальное налоговое законодательство не охватывается Конвенцией или противоречит ей. В этой связи может быть приведён пример, например, информация для целей наложения чрезвычайного налога на прирост капитала, в отношении которого данная Конвенция неприменима». Пункт 5.1: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 5.1 был перенумерован как пункт 5.4 (см. историю пункта 5.4) и добавлен новый пункт 5.1, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 5.2: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 5.2 был перенумерован как пункт 5.5 (см. историю пункта 5.5) и добавлен новый пункт 5.2, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. С (26) Пункт 5.3: Соответствует четвёртому и последующим предложениям пункта 5 в его редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату четвёртое и последующие предложения пункта 5 были изменены и включены в новый пункт 5.3 (см. историю пункта 5) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Эти изменения были внесены на основе

доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. четвёртое и последующие предложения пункта 5 гласили следующее: «Договаривающиеся государства могут договориться об альтернативной формулировке данного стандарта, соответствующей сфере действия Статьи (например, путём замены «предположительно относящейся» на «необходимой» или «относящейся»). Сфера обмена информацией охватывает все налоговые вопросы без ущерба для общих правил и правовых положений, регулирующих права обвиняемых и свидетелей в судебных разбирательствах. Обмен информацией по уголовным налоговым делам также может основываться на двусторонних или многосторонних договорах о взаимной правовой помощи (в той мере, в какой они также применяются к налоговым преступлениям). Чтобы обмен информацией оставался в рамках Конвенции, установлено ограничение на обмен информацией, так что информация должна предоставляться только в той мере, в какой налогообложение согласно соответствующему внутреннему налоговому законодательству не противоречит Конвенции». Пункт 5.4: Соответствует пункту 5.1 в его редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 5.1 был перенумерован как пункт 5.4 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 5.1 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). Пункт 5.5: Соответствует пункту 5.2 в его редакции до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 5.2 был перенумерован докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 5.2 в его редакции после 15 июля 2005 г. соответствовал пункту 11.2. 15 июля 2005 г. пункт 11.2 был изменён и перенумерован как пункт 5.2 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11.2 гласил следующее: «11.2 Поскольку обмен информацией относительно применения таможенных пошлин регулируется другими международными конвенциями, положения этих более специализированных конвенций, как правило, будут иметь преимущественную силу, и обмен информацией, касающейся таможенных пошлин, на практике не будет регулироваться данной Статьёй». Пункт 11.2 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. C (26) Пункт 6: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2014 г. пункт 6 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«6. Следующие примеры могут прояснить принцип, рассматриваемый в пункте 5 выше. Во всех таких случаях обмен информацией может осуществляться согласно пункту 1». Пункт 6 проекта Конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 6 проекта Конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 6. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 6 гласил следующее: «6. Следует отметить, что основное правило об обмене информацией применимо во многих случаях, когда информация требуется для предотвращения налогового мошенничества или уклонения от уплаты налогов. Однако Договаривающиеся государства должны иметь возможность двусторонне договориться о специальных положениях, предназначенных для предотвращения налогового мошенничества или уклонения от уплаты налогов». Пункт 7: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Применение Конвенции

a) При применении статьи 12 Государство A, в котором бенефициар является резидентом, запрашивает у Государства B, в котором резидент является плательщиком, информацию о размере переданных роялти.

b) Напротив, для предоставления освобождения, предусмотренного статьёй 12, Государство B запрашивает у Государства A, является ли получатель выплачиваемых сумм фактически резидентом последнего упомянутого Государства и лицом, имеющим фактическое право на доход от роялти.

c) Аналогично, информация может потребоваться для надлежащего распределения прибыли между ассоциированными предприятиями в различных Государствах или надлежащего определения прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП), расположенному в одном Государстве предприятия другого Государства (Статьи 7, 9, 23 A и 23 B).

d) Информация может потребоваться для целей применения статьи 25.

e) При применении статей 15 и 23 A, Государство A, в котором работник является резидентом, информирует Государство B, где занятость осуществляется более 183 дней, о сумме, освобождённой от налогообложения в Государстве A». Пункт 7 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём пересмотра подпункта c) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Применение Конвенции

a) При применении статьи 12 Государство A, в котором бенефициар является резидентом, запрашивает у Государства B, в котором резидент является плательщиком, информацию о размере переданных роялти.

b) Напротив, для предоставления освобождения, предусмотренного статьёй 12, Государство B запрашивает у Государства A, является ли получатель выплачиваемых сумм фактически резидентом последнего упомянутого Государства и лицом, имеющим фактическое право на доход от роялти. C (26)

c) Аналогично, информация может потребоваться для надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в различных Государствах или корректировки прибыли, отражённой в отчётах постоянного представительства (ПП) в

одном Государстве и в отчётах головного офиса в другом Государстве (Статьи 7, 9, 23 A и 23 B).

d) Информация может потребоваться для целей применения статьи 25.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

e) При применении статей 15 и 23 A, Государство A, в котором работник является резидентом, информирует Государство B, где занятость осуществляется более 183 дней, о сумме, освобождённой от налогообложения в Государстве A». Пункт 7 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления подпунктов d) и e) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Применение Конвенции

a) При применении статьи 12 Государство A, в котором бенефициар является резидентом, запрашивает у Государства B, в котором резидент является плательщиком, информацию о размере переданных роялти.

b) Напротив, для предоставления освобождения, предусмотренного статьёй 12, Государство B запрашивает у Государства A, является ли получатель выплачиваемых сумм фактически резидентом последнего упомянутого Государства и лицом, имеющим фактическое право на доход от роялти.

c) Аналогично, информация может потребоваться для надлежащего распределения налогооблагаемой прибыли между ассоциированными компаниями в различных Государствах или корректировки прибыли, отражённой в отчётах постоянного представительства (ПП) в одном Государстве и в отчётах головного офиса в другом Государстве (Статьи 7, 9, 23 A и 23 B)». Пункт 7 проекта Конвенции 1963 года был заменён, когда Модельная конвенция 1977 года была принята 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 7 проекта Конвенции 1963 года был удалён, и был добавлен новый пункт 7. В проекте Конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 7 гласил следующее: «7. Правило, изложенное в пункте 1 Статьи, предполагает, что обмен информацией должен осуществляться только по запросу. Очевидно, что в первую очередь следует полагаться на обычные источники информации, доступные ответственному налоговому органу в рамках внутренней налоговой процедуры. Поэтому помощь в соответствии с настоящей Статьёй обычно запрашивается, когда в конкретном случае информация, полученная из регулярно доступных источников, недостаточна или нуждается в подтверждении. В целом, запросы о помощи от властей со-Договаривающегося Государства должны быть ограничены сведениями, которые требуются в связи с рассмотрением конкретных налоговых дел. Широкие запросы информации, касающиеся, например, всех платежей роялти, осуществляемых одним Договаривающимся Государством резидентам запрашивающего Государства, если такая информация вообще доступна, могут повлечь за собой административные трудности и должны быть предметом специальных соглашений между Договаривающимися Государствами». Пункт 8: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления подпунктов e), f), g) и h) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Комментарию к ней», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 гласил следующее: C (26) «8. Применение внутреннего законодательства

a) Компания в Государстве A поставляет товары независимой компании в Государстве B. Государство A желает узнать у Государства B, какую цену компания в Государстве B заплатила за товары, с целью правильного применения положений своего внутреннего законодательства.

b) Компания в Государстве A продаёт товары через компанию в Государстве C (возможно, в стране с низким налогообложением) компании в Государстве B. Компании могут быть или не быть ассоциированными. Между Государством A и Государством C, а также между Государством B и Государством C нет конвенции. В соответствии с конвенцией между A и B, Государство A, с целью обеспечения правильного применения положений своего внутреннего законодательства к прибыли, полученной компанией, расположенной на его территории, запрашивает у Государства B, какую цену компания в Государстве B заплатила за товары.

c) Государство A, для целей налогообложения компании, расположенной на его территории, запрашивает у Государства B, в соответствии с конвенцией между A и B, информацию о ценах, установленных компанией в Государстве B, или группой компаний в Государстве B, с которыми компания в Государстве A не имеет деловых контактов, чтобы иметь возможность проверить цены, установленные компанией в Государстве A, путём прямого сравнения (например, цены, установленные компанией или группой компаний в доминирующем положении). Следует иметь в виду, что обмен информацией в этом случае может быть трудным и деликатным вопросом, в частности, из-за положений подпункта c) пункта 3, касающихся коммерческой и иной тайны.

d) Государство A, для целей проверки заявленных налоговых вычетов по НДС, полученных компанией, расположенной на его территории, за услуги, оказанные компанией-резидентом Государства B, запрашивает подтверждение того, что стоимость услуг была надлежащим образом отражена в бухгалтерских книгах и записях компании в Государстве B». Пункт 8 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления подпункта d) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 года и до 15 июля 2005 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Применение внутреннего законодательства

a) Компания в Государстве A поставляет товары независимой компании в Государстве B. Государство A желает узнать у Государства B, какую цену компания в Государстве B заплатила за товары, с целью правильного применения положений своего внутреннего законодательства.

b) Компания в Государстве A продаёт товары через компанию в Государстве C (возможно, в стране с низким налогообложением) компании в Государстве B. Компании могут быть или не быть ассоциированными. Между Государством A и Государством C, а также между

Государством B и Государством C. На основании конвенции между A и B Государство A в целях обеспечения правильного применения положений своего внутреннего законодательства к прибыли, полученной компанией, расположенной на его территории, запрашивает у Государства B, какую цену компания в Государстве B уплатила за товары.

c) Государство A в целях налогообложения компании, расположенной на его территории, запрашивает у Государства B на основании конвенции между A и B информацию о ценах, взимаемых компанией в Государстве B или группой компаний в Государстве B, с которыми компания в Государстве A не имеет деловых контактов, с тем чтобы иметь возможность проверить цены, взимаемые компанией в Государстве A, путём прямого сравнения (например, цены, взимаемые компанией или группой компаний, занимающими C (26) доминирующее положение). Следует иметь в виду, что обмен информацией в этом случае может оказаться трудным и деликатным делом, в частности в силу положений подпункта c) пункта 2, касающихся коммерческой и иной тайны.» Пункт 8 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. В то время пункт 8 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 8. В Проекте

конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Ряд действующих Конвенций предусматривает схему регулярного и автоматического обмена определёнными категориями информации для целей налогообложения. Такая договорённость может быть принята двусторонне странами-членами; тогда потребуется перечислить виды информации, которые должны передаваться компетентными органами.» Пункт 8.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. Пункт 9: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Правило, установленное в пункте 1, допускает обмен информацией тремя различными способами:

a) по запросу, применительно к конкретному случаю, при том понимании, что обычные источники информации, доступные в рамках внутренней налоговой процедуры, должны использоваться в первую очередь до направления запроса об информации другому Государству;

b) автоматически, например когда информация об одной или нескольких категориях дохода, источник которого находится в одном Договаривающемся государстве и который получен в другом Договаривающемся государстве, систематически передаётся другому Государству (см. Рекомендацию Совета ОЭСР C(81)39 от 5 мая 1981 г. под названием Recommendation of the Council concerning a standardised form for automatic exchanges of information under international tax agreements, Рекомендацию Совета ОЭСР C(92)50 от 23 июля 1992 г. под названием Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information, Рекомендацию Совета ОЭСР об использовании идентификационных номеров налогоплательщика в международном контексте C(97)29/FINAL от 13 марта 1997 г., Рекомендацию Совета ОЭСР C(97)30/FINAL от 10 июля 1997 г. под названием Recommendation of the OECD Council on the Use of the Revised Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Information и Рекомендацию Совета ОЭСР об использовании Типового меморандума о взаимопонимании ОЭСР по автоматическому обмену информацией для налоговых целей C(2001)28/FINAL);1

c) спонтанно, например в случае, когда Государство в результате определённых расследований получило информацию, которая, по его предположению, представляет интерес для другого Государства.» 1 Рекомендации ОЭСР доступны на сайте www.oecd.org/taxation. Пункт 9 был ранее изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., C (26) на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Правило, установленное в пункте 1, допускает обмен информацией тремя различными способами:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

a) по запросу, применительно к конкретному случаю, при том понимании, что обычные источники информации, доступные в рамках внутренней налоговой процедуры, должны использоваться в первую очередь до направления запроса об информации другому Государству;

b) автоматически, например когда информация об одной или нескольких категориях дохода, источник которого находится в одном Договаривающемся государстве и который получен в другом Договаривающемся государстве, систематически передаётся другому Государству (см. Рекомендацию Совета ОЭСР C(81)39 от 5 мая 1981 г. под названием «Recommendation of the

Council concerning a standardised form for automatic exchanges of information under international tax agreements» и Рекомендацию Совета ОЭСР C(92)50 от 23 июля 1992 г. под названием «Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information»);1

c) спонтанно, например в случае, когда Государство в результате определённых расследований получило информацию, которая, по его предположению, представляет интерес для другого Государства. 1 Эти две рекомендации воспроизведены и рассмотрены в Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices, ОЭСР, Париж, 1994.» Подпункт b) был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

подпункт b) гласил следующее:

«b) автоматически, например когда информация об одной или нескольких категориях дохода, источник которого находится в одном Договаривающемся государстве и который получен в другом Договаривающемся государстве, систематически передаётся другому Государству (см. Рекомендацию Совета ОЭСР C(81)39/Final (5 мая 1981 г.) («Recommendation of the Council Concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements») и Рекомендацию Совета ОЭСР C(92)50/Final (23 июля 1992 г.) («Recommendation of the Council Concerning a Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Tax Information»), обе из которых рассматриваются в «Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices», ОЭСР, Париж, 1994);»

Подпункт b) был ранее изменён 21 сентября 1995 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г.

подпункт b) гласил следующее:

«b) автоматически, например когда информация об одной или нескольких категориях дохода, источник которого находится в одном Договаривающемся государстве и который получен в другом Договаривающемся государстве, систематически передаётся другому Государству;»

Пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. 11 апреля 1977 г. В то время пункт 9 Проекта конвенции 1963 г. был удалён, и был добавлен новый пункт 9. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия C (26) Модельной конвенции 1977 г. 11 апреля 1977 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Обязанность считать секретной информацию, полученную на основании настоящей Статьи, распространяется на все органы Договаривающегося государства, включая те, которые наделены юрисдикцией по спорам о налоговых обязательствах. В этой связи и в той мере, в какой это требуется или допускается конституционными процедурами и судебной организацией определённых Государств, могут быть приняты специальные меры для охраны тайны такой информации, если она используется в ходе

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

судебного разбирательства. Разумеется, Договаривающиеся государства свободны двусторонне согласовать, что такая информация может использоваться в открытом судебном разбирательстве. С этой целью последнее предложение пункта 1 Статьи может быть сформулировано следующим образом: «Любая информация, обмен которой таким образом осуществлён, должна считаться секретной и не должна раскрываться каким-либо лицам или органам, иным чем те, которые занимаются исчислением, включая судебное определение, или взысканием налогов, которые являются предметом настоящей Конвенции.»» Пункт 9.1: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР

15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 9.1 гласил следующее: «9.1 Эти три формы обмена (по запросу, автоматический и спонтанный) могут также сочетаться. Следует также подчеркнуть, что Статья не ограничивает возможности обмена информацией этими методами и что Договаривающиеся государства могут использовать другие методы получения информации, которая может иметь отношение к обоим Договаривающимся государствам, такие как одновременные проверки, налоговые проверки за рубежом и отраслевой обмен информацией. Эти методы полностью описаны в публикации Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices2 и могут быть кратко изложены следующим образом:

— одновременная проверка — это договорённость между двумя или более сторонами о проведении одновременно, каждая на своей территории, проверки налоговых дел налогоплательщика (налогоплательщиков), в отношении которых у них имеется общий или связанный интерес, с целью обмена любой соответствующей информацией, которую они таким образом получают (см. Рекомендацию Совета ОЭСР C(92)81 от 23 июля 1992 г. о Типовом соглашении ОЭСР о проведении одновременных проверок);

— налоговая проверка за рубежом допускает возможность получения информации посредством присутствия представителей компетентного органа запрашивающего Договаривающегося государства. Этот вид содействия предоставляется на взаимной основе. Законодательство и практика стран различаются в отношении объёма прав, предоставляемых иностранным налоговым должностным лицам. Например, существуют Государства, где иностранному налоговому должностному лицу будет запрещено любое активное участие в расследовании или проверке на территории страны; существуют также Государства, где такое участие возможно только с согласия налогоплательщика;

— отраслевой обмен информацией — это обмен налоговой информацией, касающейся, в частности, целого экономического сектора (например, нефтяной или фармацевтической промышленности, банковского сектора и т. д.), а не конкретных налогоплательщиков. 2 Id.» Пункт 9.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г.

Пункт 10: Изменён 15 июля 2014 г. путём удаления сноски докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР C (26) 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект поправок к статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г.

пункт 10 гласил следующее:

«10. Порядок, в котором будет окончательно осуществляться обмен информацией, согласованный в Конвенции, может быть определён компетентными

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

органами Договаривающихся государств. Например, Договаривающиеся государства могут пожелать использовать электронные или иные технологии связи и информации, включая соответствующие системы безопасности, для повышения своевременности и качества обменов информацией. Договаривающиеся государства, которые согласно своему законодательству обязаны соблюдать законы о защите данных, могут пожелать включить в свои двусторонние конвенции положения о защите персональных данных, которыми осуществляется обмен. Защита данных касается прав и основных свобод личности и, в частности, права на неприкосновенность частной жизни в отношении автоматизированной обработки персональных данных. См., например, Конвенцию Совета Европы о защите физических лиц в отношении автоматизированной обработки персональных данных от 28 января 1981 г.1 1 См. http://conventions.coe.int.» Пункт 10 был ранее изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Порядок, в котором будет окончательно осуществляться обмен информацией, согласованный в Конвенции, может быть определён компетентными органами Договаривающихся государств.»

Пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 14 (см. историю пункта 14), предшествующий заголовок был перемещён вместе с ним,

и был добавлен новый пункт 10.

Пункт 10.1: Соответствует пункту 11.1 в его редакции до 15 июля 2005 г. В эту

дату пункт 11.1 был изменён и перенумерован как пункт 10.1 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11.1 гласил следующее: «11.1 До 2000 г. пункт разрешал обмен информацией и использование обмениваемой информации только в отношении налогов, охватываемых Конвенцией согласно общим правилам статьи 2. В своей редакции пункт не обязывал запрашиваемое Государство удовлетворять запрос об информации, касающийся введения налога с продаж, поскольку такой налог не охватывался Конвенцией. Пункт был затем изменён таким образом, чтобы применяться к обмену информацией в отношении любого налога, взимаемого от имени Договаривающихся государств или их политико- административных подразделений или местных органов власти, и чтобы допускать использование обмениваемой информации для целей применения всех таких налогов. Некоторые Договаривающиеся государства могут, однако, быть не в состоянии обмениваться информацией или использовать информацию, полученную от партнёра по договору, в отношении налогов, которые не охватываются Конвенцией согласно общим правилам статьи 2. Такие Государства свободны ограничить сферу применения пункта 1 статьи 26, приняв двусторонне следующую прежнюю редакцию пункта: C (26) «1. Компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются такой информацией, которая необходима для выполнения положений настоящей Конвенции или внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающегося налогов, охватываемых Конвенцией, постольку, поскольку налогообложение на его основании не противоречит Конвенции. Обмен информацией не ограничивается статьёй 1. Любая информация, полученная Договаривающимся государством, должна считаться секретной таким же образом, как информация, полученная на основании внутреннего законодательства этого Государства

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

и должна раскрываться только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или судебным преследованием в отношении либо определением по апелляциям в связи с налогами, охватываемыми Конвенцией. Такие лица или органы должны использовать информацию только для таких целей. Они могут раскрывать информацию в открытом судебном разбирательстве или в судебных решениях.» Пункт 11.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 29 апреля 2000 г. Пункт 10.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР

15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 10.3: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в статьи 25 и 26 Модельной налоговой конвенции»

(принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 10.4: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты.

Пункт 10.5: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты.

Пункт 10.6: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты.

Пункт 11: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Взаимная помощь между налоговыми администрациями осуществима только если каждая администрация уверена, что другая администрация будет обращаться с надлежащей конфиденциальностью с информацией, которую она получит в ходе их сотрудничества. Правила конфиденциальности пункта 2 применяются ко всем видам информации, полученной в соответствии с пунктом 1, включая как информацию, предоставленную в запросе, так и информацию, переданную в ответ на запрос. Сохранение тайны в получающем Договаривающемся государстве является вопросом внутреннего законодательства. Поэтому в пункте 2 предусмотрено, С (26) что информация, сообщённая в соответствии с положениями Конвенции, должна сохраняться в тайне в получающем государстве таким же образом, как информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Санкции за нарушение такой тайны в этом государстве регулируются административным и уголовным законодательством этого государства.»

Пункт 11 ранее был изменён, а предшествующий заголовок был добавлен

15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention»,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Взаимная помощь между налоговыми администрациями осуществима только если каждая администрация уверена, что другая администрация будет обращаться с надлежащей конфиденциальностью с информацией, которую она получит в ходе их сотрудничества. В то же

время сохранение такой тайны в получающем Договаривающемся государстве является вопросом внутреннего законодательства. Поэтому в пункте 1 предусмотрено, что информация, сообщённая в соответствии с положениями Конвенции, должна сохраняться в тайне в получающем государстве таким же образом, как информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Санкции за нарушение такой тайны в этом государстве регулируются административным и уголовным законодательством этого государства.»

Пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 15 (см. историю пункта 15), и был добавлен новый пункт 11.

Пункт 11.1: Перенумерован как пункт 10.1 (см. историю пункта 10.1)

15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 11.2: Перенумерован как пункт 5.2 (см. историю пункта 5.2)

15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 12: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления слов «С учётом пунктов

12.3 и 12.4» в начало пункта докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Полученная информация может быть раскрыта только лицам и органам, занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении, рассмотрением апелляций в отношении налогов, по которым может осуществляться обмен информацией согласно первому предложению пункта 1, либо надзором за вышеуказанным. Это означает, что информация может также сообщаться налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Это также означает, что информация может раскрываться государственным или судебным органам, уполномоченным решать, должна ли такая информация быть предоставлена налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться такими лицами или органами только для целей, указанных С (26) в пункте 2. Кроме того, информация, охватываемая пунктом 1, независимо от того, относится ли она к конкретному налогоплательщику или нет, не должна раскрываться лицам или органам, не упомянутым в пункте 2, независимо от внутреннего законодательства о раскрытии информации, такого как свобода информации или иное законодательство, допускающее более широкий доступ к правительственным документам.»

Пункт 12 ранее был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.,

на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Полученная информация может быть раскрыта только лицам и органам, занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении либо рассмотрением апелляций в отношении налогов, по которым может осуществляться обмен информацией согласно первому предложению пункта. Это означает, что информация может также сообщаться налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться такими лицами или органами только для целей, указанных в пункте 1. Если информация представляется ценной для получающего государства для иных целей, чем указанные, это государство не может использовать информацию для таких иных целей, а должно прибегнуть к средствам, специально предназначенным для этих целей (например, в случае нефискального преступления — к договору о судебной помощи).»

Пункт 12 ранее был изменён 29 апреля 2000 г. докладом под названием «The

2000 Update to the Model Tax Convention», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 12 имел следующую редакцию:

«12. Полученная информация может быть раскрыта только лицам и органам, занимающимся исчислением или взысканием, принудительным исполнением или уголовным преследованием в отношении либо рассмотрением апелляций в отношении налогов, охватываемых Конвенцией. Это означает, что информация может также сообщаться налогоплательщику, его представителю или свидетелям. Информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться такими лицами или органами только для целей, указанных в пункте 1. Если информация представляется ценной для получающего государства для иных целей, чем указанные, это государство не может использовать информацию для таких иных целей, а должно прибегнуть к средствам, специально предназначенным для этих целей (например, в случае нефискального преступления — к договору о судебной помощи).»

Пункт 12 Проекта конвенции 1963 г. был заменён, когда Модельная конвенция 1977 г.

была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 12 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 16 (см. историю пункта 16), и был добавлен новый пункт 12.

Пункт 12.1: Изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 12.1 имел следующую редакцию: «12.1 В соответствии с настоящей Статьёй информация не может раскрываться органам, которые осуществляют общий надзор за управлением Правительства Договаривающегося государства, но не занимаются конкретно налоговыми вопросами. Однако в своих двусторонних переговорах страны-члены могут договориться о предоставлении возможности раскрытия информации таким надзорным органам.»

Пункт 12.1 был добавлен 21 сентября 1995 г. докладом под названием «The 1995

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 сентября

Пункт 12.2: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to the

Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 12.3: Изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 12.3 имел следующую редакцию: «12.3 Аналогичным образом, если информация представляется ценной для получающего Государства для иных целей, чем те, которые указаны в пункте 12, это Государство не может использовать информацию для таких иных целей, а должно прибегнуть к средствам, специально предназначенным для этих целей (например, в случае нефискального преступления — к договору о судебной помощи). Однако Договаривающиеся государства могут пожелать разрешить налоговым органам передавать налоговую информацию другим правоохранительным органам и судебным органам по определённым вопросам высокой приоритетности (например, для борьбы с отмыванием денег, коррупцией, финансированием терроризма). Договаривающиеся государства, желающие расширить цели, для которых они могут использовать информацию, обмен которой осуществляется в соответствии с настоящей Статьёй, могут сделать это путём добавления следующего текста в конец пункта 2: Несмотря на вышеизложенное, информация, полученная Договаривающимся государством, может использоваться для иных целей, когда такая информация может использоваться для таких иных целей в соответствии с законодательством обоих Государств и компетентный орган предоставляющего Государства разрешает такое использование.»

Пункт 12.3 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 12.4: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «The 2014 Update to

the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты.

Пункт 13: Изменён 15 июля 2014 г. путём замены слов «последнее предложение» на

«третье предложение» докладом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Draft Amendments to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Как указано в пункте 12, полученная информация может сообщаться лицам и органам, упомянутым выше, и на основании последнего предложения пункта 2 Статьи может раскрываться ими в судебных заседаниях, проводимых публично, или в решениях, которые раскрывают имя налогоплательщика. Как только информация используется в открытом судебном разбирательстве или в судебных решениях и тем самым становится публичной, ясно, что с этого момента такая информация может цитироваться из судебных материалов или решений для иных целей, даже в качестве возможного доказательства. Но это не означает, что лицам и органам, упомянутым в пункте 2, разрелено предоставлять по запросу дополнительную полученную информацию. Если одно или оба Договаривающихся государства возражают против того, чтобы

информация становилась публичной судами таким образом, или, как только информация стала публичной таким образом, против использования информации для С (26) иных целей, поскольку это не является обычной процедурой согласно их внутреннему законодательству, они должны прямо указать это в своей конвенции.»

Пункт 13 ранее был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «The 2005

Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 13 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«13. Как указано выше, полученная информация может сообщаться лицам и органам, упомянутым выше, но из этого не следует, что она может раскрываться ими в судебных заседаниях, проводимых публично, или в решениях, которые раскрывают имя налогоплательщика. Последнее предложение пункта, однако, открывает эту возможность. Как только информация используется в открытом судебном разбирательстве или в судебных решениях и тем самым становится публичной, ясно, что с этого момента такая информация может цитироваться из судебных материалов или решений для иных целей даже в качестве возможного доказательства. Но это не означает, что лицам и органам, упомянутым в пункте 1, позволено предоставлять по запросу дополнительную полученную информацию. Если одно или оба Договаривающихся государства возражают против того, чтобы информация становилась публичной судами таким образом, или, как только информация стала публичной таким образом, против использования информации для иных целей, поскольку это не является обычной процедурой согласно их внутреннему законодательству, они должны прямо указать это в своей конвенции.»

Пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был заменён при принятии Модельной конвенции

1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то время

пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был изменён и перенумерован как

пункт 19 (см. history пункта 19), и был добавлен новый пункт 13.

Пункт 14: Изменён вместе с предшествующим заголовком 15 июля 2005 г. докладом

под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Changes to Articles 25 and 26 of the Model Tax Convention» (принят Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 21 сентября 1995 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 14 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 2

14. Этот пункт содержит определённые ограничения основного правила в пользу запрашиваемого Государства. Во-первых, пункт содержит уточнение, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своих собственных внутренних законов и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого Договаривающегося государства. Однако виды административных мер, санкционированные для целей налогообложения запрашиваемого Государства, должны использоваться, даже если они применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству. Аналогичным образом, внутренние положения, касающиеся налоговой тайны, не должны толковаться как препятствие для обмена информацией в соответствии с настоящей Статьей. Как упоминалось выше, компетентные органы запрашивающего Государства обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей Статьей. Договаривающееся государство, которое в соответствии со своим внутренним законодательством обязано уведомлять налогоплательщика о предлагаемом обмене информацией, должно в

письменной форме информировать своих партнеров по договору о наличии такого требования и о том, каковы последствия для его обязательств в отношении взаимной помощи». Пункт 14 был ранее изменен 21 сентября 1995 г. путем добавления последнего предложения согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 г.», принятому Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Этот пункт содержит определённые ограничения основного правила в пользу запрашиваемого Государства. Во-первых, пункт содержит уточнение, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своих собственных внутренних законов и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого Договаривающегося государства. Однако виды административных мер, санкционированные для целей налогообложения запрашиваемого Государства, должны использоваться, даже если они применяются исключительно для предоставления информации другому Договаривающемуся государству. Аналогичным образом, внутренние положения, касающиеся налоговой тайны, не должны толковаться как препятствие для обмена информацией в соответствии с настоящей Статьей. Как упоминалось выше,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

компетентные органы запрашивающего Государства обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей Статьей. Как упоминалось выше, компетентные органы запрашивающего Государства обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей Статьей». Пункт 14 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 10 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 14 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 24), а заголовок, предшествующий пункту 14, был перемещен непосредственно перед пунктом 22, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 10 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 14, и предшествующий заголовок был перемещен вместе с ним. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Этот пункт содержит определённые ограничения основного правила. Во-первых, пункт содержит уточнение, что Договаривающееся государство не обязано выходить за рамки своих собственных внутренних законов и административной практики при предоставлении информации в распоряжение другого Договаривающегося государства. В связи с этим внутренние положения, касающиеся налоговой тайны, не должны толковаться как препятствие для обмена информацией в соответствии с настоящей Статьей. Как упоминалось выше, компетентные органы Договаривающегося государства обязаны соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в соответствии с настоящей Статьей». Пункт 14.1: Добавлен 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 15: Изменён 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект изменений в Статью 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарий», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Кроме того, запрашиваемое Государство не обязано осуществлять административные меры, которые не допускаются законами или практикой запрашивающего Государства, или предоставлять информацию, которая не может быть получена в соответствии с законами или в обычном ходе администрирования запрашивающего Государства. Отсюда следует, что Договаривающееся государство не может использовать информационную систему другого Договаривающегося государства, если она шире, чем его собственная система. Таким образом, Государство может отказать в предоставлении информации, если запрашивающее Государство было бы по закону лишено возможности получения или предоставления информации или если административная практика запрашивающего Государства (например, отсутствие достаточных административных ресурсов) приводит к отсутствию взаимности. Однако признается, что слишком строгое применение принципа взаимности может препятствовать эффективному обмену информацией, и что взаимность должна толковаться широко и прагматично. Различные страны

обязательно будут иметь различные механизмы получения и предоставления информации. Различия в практиках и процедурах не должны использоваться в качестве основания для отказа в запросе, если только эффект этих С (26) различий не привел бы к значительному ограничению общей способности запрашивающего Государства получать и предоставлять информацию, если бы запрашивающее Государство само получило законный запрос от запрашиваемого Государства». Пункт 15 был ранее изменён 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 15 гласил следующее: «15. Кроме того, запрашиваемое Государство не обязано осуществлять административные меры, которые не допускаются законами или практикой запрашивающего Государства, или предоставлять информацию, которая не может быть получена в соответствии с законами или в обычном ходе администрирования запрашивающего Государства. Отсюда следует, что Договаривающееся государство не может использовать информационную систему другого Договаривающегося государства, если она шире, чем его собственная система». Пункт 15 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 11 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 11 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 15, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Кроме того, поскольку основное правило об обмене информацией основано на общем принципе взаимности, Договаривающееся государство не обязано осуществлять административные меры, которые не разрешены законами или практикой запрашивающего Государства, или предоставлять информацию, которая не может быть получена в соответствии с законами или в обычном ходе администрирования запрашивающего Государства. Отсюда следует, что Договаривающееся государство не может использовать информационную систему другого Договаривающегося государства, если она шире, чем его собственная система. С другой стороны, если структура информационных систем двух Договаривающихся государств очень сильно различается, условия подпунктов a) и b) позволят Договаривающимся государствам обмениваться очень малым объемом информации или, возможно, вообще не обмениваться ею. В таком случае Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным изменить принцип взаимности посредством договоренности, достигнутой на основе Статьи 25 о процедуре взаимного согласования (МАР)». Пункт 15.1: Добавлен 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 15.2: Добавлен 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 16: Изменён 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект изменений в Статью 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарий», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Информация считается доступной в обычном ходе администрирования, если она находится во владении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, что может включать специальные расследования или специальные проверки бухгалтерских отчетов, ведомых налогоплательщиком или другими лицами, при условии, что налоговые органы проводили бы аналогичные расследования или проверки для своих собственных целей». С (26) Пункт 16 был ранее изменён 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой Конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым

вопросам 1 июня 2004 г.). После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 16 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«16. Информация считается доступной в обычном ходе администрирования, если она находится во владении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, что может включать специальные расследования или специальные проверки бухгалтерских отчетов, ведомых налогоплательщиком или другими лицами, при условии, что налоговые органы проводили бы аналогичные расследования или проверки для своих собственных целей. Это означает, что запрашиваемое Государство должно собирать информацию, необходимую другому Государству, таким же образом, как если бы речь шла о его собственном налогообложении, при условии, упомянутом в пункте 15 выше. Это обязательство четко подтверждается практикой, которой следуют страны-члены, показывающей, что при сборе информации, запрошенной партнером по договору, Договаривающиеся государства часто используют специальные проверочные или следственные полномочия, предусмотренные их законами для целей применения их внутренних налогов, даже если сами они не нуждаются в этой информации для применения этих налогов». Пункт 16 был ранее изменён 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 г. и до 28 января 2003 г. пункт 16 гласил следующее: «16. Информация считается доступной в обычном ходе администрирования, если она находится во владении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, что может включать специальные расследования или специальную проверку бухгалтерских отчетов, ведомых налогоплательщиком или другими лицами, при условии, что налоговые органы проводили бы аналогичные расследования или проверки для своих собственных целей. Это означает, что запрашиваемое Государство должно собирать информацию, необходимую другому Государству, таким же образом, как если бы речь шла о его собственном налогообложении, при условии, упомянутом в пункте 15 выше». Пункт 16 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 12 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 12 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 16, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до 11 апреля 1977 г., когда была принята Модельная конвенция 1977 г., пункт 12 гласил следующее: «12. Информация считается доступной в обычном ходе администрирования, если она находится во владении налоговых органов или может быть получена ими в рамках обычной процедуры определения налогов, но не если она не может быть получена без специальных расследований или специальной проверки бухгалтерских отчетов, ведомых налогоплательщиком или другими лицами». Пункт 16.1: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе доклада «Проект изменений в Статью 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и её Комментарий», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты.

Пункт 17: Добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

C (26) Пункт 18: Изменён 15 июля 2005 г. путем изменения перекрестной ссылки на пункт 2, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 18 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«18. Если структура информационных систем двух Договаривающихся государств очень сильно различается, условия подпунктов a) и b) пункта 2 приведут к тому, что Договаривающиеся государства будут обмениваться очень малым объемом информации или, возможно, вообще не

будут обмениваться ею. В таком случае Договаривающиеся государства могут счесть целесообразным расширить сферу обмена информацией».

Пункт 18 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 18.1: Добавлен 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19: Изменён 15 июля 2005 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятому Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). В Модельной конвенции 1977 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 19 гласил следующее: «19. В дополнение к вышеупомянутым ограничениям, подпункт c) пункта 2 содержит оговорку, касающуюся раскрытия определенной секретной информации. Секреты, упомянутые в этом подпункте, не следует толковать слишком широко. Прежде чем ссылаться на это положение, Договаривающееся государство должно тщательно взвесить, действительно ли интересы налогоплательщика оправдывают его применение. В противном случае очевидно, что слишком широкое толкование во многих случаях сделало бы неэффективным обмен информацией, предусмотренный Конвенцией. Замечания, сделанные в пункте 17 выше, применимы и здесь. Запрашиваемому Государству, защищающему интересы своих налогоплательщиков, предоставляется определенная свобода усмотрения в отказе от запрашиваемой информации, но если оно преднамеренно предоставляет информацию, налогоплательщик не может заявлять о нарушении правил секретности. Договаривающиеся государства могут добавить дальнейшие исключения из обязанности предоставлять информацию к перечню, указанному в подпункте c), например, информацию, защищенную положениями о банковской тайне. Также было сочтено необходимым установить ограничение в отношении информации, которая затрагивает жизненно важные интересы самого Государства. С этой целью оговаривается, что Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public)». Пункт 19 Модельной конвенции 1977 г. соответствовал пункту 13 Проекта конвенции 1963 г. Пункт 13 Проекта конвенции 1963 г. был изменен и перенумерован как пункт 19, когда Модельная конвенция 1977 г. была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г.,

пункт 13 гласил следующее:

«13. В дополнение к ограничениям, упомянутым выше, подпункт c) пункта 2 содержит оговорку относительно раскрытия определенной секретной информации. Уже в соответствии с внутренним законодательством многих государств-членов доступ к определенной информации или ее предоставление запрещены, и было признано желательным прямо упомянуть в Статье о таком ограничении. Договаривающиеся государства могут добавлять дальнейшие изъятия из обязательства по предоставлению информации к пунктам, перечисленным в подпункте c), например, информацию C (26), защищенную положениями о банковской тайне. Было также признано необходимым установить ограничение в отношении информации, касающейся жизненно важных интересов самого Государства. С этой целью предусматривается, что Договаривающиеся государства не обязаны предоставлять информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (ordre public).»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 19.1: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.2: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР

15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.3: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.4: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.5: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.6: Добавлен 15 июля 2005 г. вместе с предшествующим ему заголовком отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.7: Изменён 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчета «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и ее Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 19.7 гласил следующее: «19.7 Любая информация, полученная Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 1, рассматривается как секретная таким же образом, как и информация, полученная в соответствии с внутренним законодательством этого Государства, и раскрывается только лицам или органам власти (включая суды и административные органы), занимающимся начислением или сбором, принудительным взысканием или судебным преследованием в отношении, определением апелляций, касающихся налогов, указанных в пункте 1, или надзором за вышеизложенным. Такие лица или органы власти должны использовать информацию только для таких целей. Они могут раскрывать информацию в открытых судебных заседаниях или в судебных решениях.» Пункт 19.7 был добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.8: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе C (26) другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.9: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.).

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 19.10: Добавлен 15 июля 2005 г. вместе с предшествующим ему заголовком отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.11: Изменён 15 июля 2014 г. путем удаления первой сноски, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г., на основе отчета «Проект поправок к Статье 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и ее Комментарию», принятого Советом ОЭСР 17 июля 2012 г. и применимого с этой даты. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 19.11 гласил следующее: «19.11 Пункт 5 предусматривает, что Договаривающееся государство не должно отказываться предоставлять информацию партнеру по договору только потому, что информация хранится в банке или другом финансовом учреждении. Таким образом, пункт 5 имеет преимущественную силу над пунктом 3 в той степени, в которой пункт 3 в противном случае позволил бы запрашиваемому

Договаривающемуся государству отказаться предоставлять информацию на основании банковской тайны. Добавление этого пункта в Статью 26 отражает международную тенденцию в этой области, как это отражено в Типовом соглашении об обмене информацией по налоговым вопросам1 и как описано в отчете «Улучшение доступа к банковской информации для налоговых целей»2. В соответствии с этим отчетом, доступ к информации, хранящейся в банках или других финансовых учреждениях, может быть прямым или косвенным через судебный или административный процесс. Процедура косвенного доступа не должна быть настолько обременительной и трудоемкой, чтобы служить препятствием для доступа к банковской информации. 1 OECD, Paris, 2000. Available on www.oecd.org/taxation. 2 OECD, Paris, 2000.» Пункт 19.11 был добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.12: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.13: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.14: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). Пункт 19.15: Добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). C (26) Пункт 20: Удалён 22 июля 2010 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 22 июля 2010 г. пункт 20 гласил следующее: «20. Япония желает отметить, что в отношении пункта 11 выше, Японии, ввиду ее строгих внутренних законов и административной практики в отношении процедуры обнародования информации, полученной в соответствии с внутренним законодательством, было бы трудно предоставлять запрашиваемую информацию, если только запрашивающее Государство не имеет сопоставимых внутренних законов и административной практики в отношении этой процедуры.»

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 20 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. Пункт 21: Заменён 15 июля 2005 г., когда пункт 21 был удален и добавлен новый пункт 21, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Вопреки толкованию, изложенному в пунктах 14–16 выше, Япония придерживается мнения, что Статья не налагает на нее обязательства проводить расследования от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не оспаривается ее собственное налоговое обязательство, поскольку проведение таких расследований противоречило бы ее законам и административной практике.» Пункт 21 был изменён 28 января 2003 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 31 марта 1994 г. и до 28 января 2003 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Вопреки толкованию, изложенному в пунктах 14–16 выше, Япония и Соединенное Королевство придерживаются мнения, что Статья не налагает на них обязательства проводить расследования от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не оспаривается их собственное налоговое обязательство, поскольку проведение таких расследований противоречило бы их законам и административной практике.» Пункт 21 был ранее изменён 31 марта 1994 г. путем переработки оговорки и включения оговорки Соединенного Королевства, ранее содержавшейся в

пункте 22 (см. историю пункта 22), отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 21 гласил следующее: «21. В отношении пунктов 14–16 выше, Япония может предоставлять информацию, полученную в результате специального расследования или специальной проверки, только до тех пор, пока такое расследование или проверка касаются налогообложения в Японии.»

Пункт 21 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 22: Удалён 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого отчета под названием «Изменения в Статьях 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 1 июня 2004 г.). После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Вопреки толкованию, изложенному в пунктах 14–16 выше, Соединенное Королевство придерживается мнения, что Статья в ее нынешней редакции не налагает на него обязательства применять установленные законом полномочия по запросу информации от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не оспаривается его собственное налоговое обязательство, поскольку применение таких полномочий в этих обстоятельствах в некоторых случаях противоречит его законодательству. Для С (26) содействия эффективному обмену информацией, законодательство Соединенного Королевства было, таким образом, принято с целью разрешения введения такого обязательства в текст Статьи путем внесения соответствующих изменений.» Пункт 22 был добавлен 28 января 2003 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

Пункт 22 был удалён 31 марта 1994 г., и оговорка была включена в пункт 21 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Соединенное Королевство придерживается мнения, что Статья не налагает на него обязательства проводить расследования от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не оспаривается налоговое обязательство Соединенного Королевства, поскольку проведение таких расследований противоречило бы его законам и административной практике (см. последнее предложение пункта 16 выше).» Пункт 22 Модельной конвенции 1977 года был заменён, когда пункт 22 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как пункт 23 (см. историю пункта 23), и новый пункт 22 был добавлен отчетом под названием «Пересмотр Модельной конвенции», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В то же время заголовок, предшествующий пункту 22, был перемещен вместе с ним. Пункт 23: Удалён 22 июля 2010 г. вместе с предшествующим ему заголовком отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 23 и предшествующий ему заголовок гласили следующее: «Оговорки по Статье»

23. Австрия оставляет за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции. Вместе с тем Австрия уполномочена обмениваться информацией, которой располагает банк или иное финансовое учреждение, если такая информация запрашивается в рамках уголовного расследования, проводимого в запрашивающем государстве в связи с совершением налогового мошенничества.»

Пункт 23 был заменён 15 июля 2005 г., когда он был удалён и был добавлен новый пункт 23, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения к статьям 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 23

гласил следующее: «23. Германия оставляет за собой право предлагать в ходе двусторонних переговоров дополнительные специальные положения о защите данных.»

Пункт 23 был заменён 29 апреля 2000 г., когда он был удалён и был добавлен новый

пункт 23 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 июля 1992 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 23 гласил следующее: «23. Португалия оставляет за собой право применять статью 26 версии проекта Конвенции 1963 года.»

Пункт 23 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 22 Модельной

конвенции 1977 года. Пункт 23 Модельной конвенции 1977 года был перенумерован как

пункт 24 (см. историю пункта 24), а пункт 22 был перенумерован как

пункт 23 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года»,

принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 22 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

С (26) 11 апреля 1977 г. Одновременно заголовок, предшествовавший пункту 14 проекта Конвенции 1963 года, был перемещён непосредственно перед пунктом 22.

Пункт 24: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 24 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«24. Швейцария резервирует свою позицию по пунктам 1 и 5. Она будет предлагать ограничить сферу действия настоящей Статьи информацией, необходимой для применения положений Конвенции. Настоящая оговорка не применяется в случаях, связанных с актами мошенничества, наказуемыми лишением свободы согласно законодательству обоих Договаривающихся государств.»

Пункт 24 был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения к статьям 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.). После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Швейцария резервирует свою позицию по настоящей Статье. Она будет предлагать ограничить сферу действия настоящей Статьи информацией, необходимой для применения положений Конвенции.»

Пункт 24 ранее был изменён 23 октября 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. После 31 марта 1994 г. и до 23 октября 1997 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Швейцария резервирует свою позицию по настоящей Статье. При переговорах с другими государствами-членами Швейцария будет предлагать

ограничить сферу действия настоящей Статьи информацией, необходимой для применения положений Конвенции.»

Пункт 24 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Согласно швейцарской концепции конвенция об избежании двойного налогообложения направлена на устранение международного двойного налогообложения; информация, необходимая для правильного применения и для предотвращения злоупотребления такой конвенцией, может обмениваться уже в рамках существующих положений о процедуре взаимного согласования, о снижении налогов, удерживаемых у источника, и т.д. Швейцария считает особое положение об обмене информацией ненужным, поскольку даже такая прямая оговорка не могла бы, согласно цели Конвенции, предусматривать большее, чем обмен информацией, необходимой для правильного применения и предотвращения злоупотребления Конвенцией. Соответственно Швейцария делает явную оговорку к Статье об обмене информацией.»

Пункт 24 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 23 Модельной

конвенции 1977 года. Пункт 24 был перенумерован как пункт 25 (см. историю пункта 25), а пункт 23 был перенумерован как пункт 24 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 23 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 14 проекта Конвенции

1963 года, принятого Советом ОЭСР 30 июля 1963 г. Пункт 14 был перенумерован как пункт 23, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 25: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

С (26) конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Люксембург оставляет за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции.»

Пункт 25 был изменён 17 июля 2008 г. путём удаления Бельгии из списка

стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 25 гласил следующее:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 26

«25. Бельгия и Люксембург оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции.»

Пункт 25 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г., на основе другого доклада под названием «Изменения к статьям 25 и 26 Модельной налоговой конвенции» (принятого Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 1 июня 2004 г.).

Пункт 25 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2000 года», принятым Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 21 сентября 1995 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 25 гласил следующее:

«25. Мексика и Соединённые Штаты оставляют за собой право распространять применение настоящей Статьи на все налоги, взимаемые Договаривающимся государством, а не только на налоги, охватываемые Конвенцией в соответствии со статьёй 2.»

Пункт 25 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления Мексики в список

стран, делающих оговорку, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года», принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 31 марта 1994 г. и до 21 сентября 1995 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Соединённые Штаты оставляют за собой право распространять применение настоящей Статьи на все налоги, взимаемые Договаривающимся государством, а не только на налоги, охватываемые Конвенцией в соответствии со статьёй 2.»

Пункт 25 ранее был изменён 31 марта 1994 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

1994 года», принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. После 23 июля 1992 г. и до 31 марта 1994 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Соединённые Штаты считают, что настоящая Статья должна применяться ко всем налогам, взимаемым Договаривающимся государством, а не только к налогам, охватываемым Конвенцией.»

Пункт 25 в редакции после 23 июля 1992 г. соответствовал пункту 24 Модельной

конвенции 1977 года. Пункт 24 был перенумерован как пункт 25 докладом под названием «Пересмотр Модельной конвенции 1977 года», принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.

Пункт 24 был добавлен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г.

Пункт 26: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Бельгия оставляет за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции. Если пункт 5 включён в одну из её конвенций, обмен информацией, которой располагает банк или иное финансовое учреждение, ограничивается обменом по запросу информацией, касающейся как конкретного налогоплательщика, так и конкретного финансового учреждения.»

Пункт 26 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

C (26)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

ОТНОСИТЕЛЬНО ПОМОЩИ В СБОРЕ НАЛОГОВ

1. Настоящая Статья устанавливает правила, согласно которым Договаривающиеся государства1 могут договариваться о взаимном оказании помощи в сборе налогов. В некоторых государствах национальное законодательство или политика могут препятствовать этой форме помощи или устанавливать для нее ограничения. Также, в некоторых случаях административные соображения могут не оправдывать оказание помощи в сборе налогов другому государству или аналогичным образом ограничивать ее. В ходе переговоров каждое Договаривающееся государство, следовательно, должно будет решить, следует ли и в какой степени оказывать помощь другому государству, основываясь на различных факторах, включая:

— позицию, принятую в национальном законодательстве в отношении оказания помощи в сборе налогов других государств;

— является ли и в какой степени схожими налоговые системы, налоговые администрации и правовые стандарты двух государств, особенно в отношении защиты основных прав налогоплательщиков (например, своевременное и надлежащее уведомление о претензиях к налогоплательщику, право на конфиденциальность информации о налогоплательщике, право на обжалование, право быть заслушанным и представлять доводы и доказательства, право на помощь адвоката по выбору налогоплательщика, право на справедливое судебное разбирательство и т.д.);

— обеспечит ли помощь в сборе налогов сбалансированные и взаимные выгоды обоим государствам;

— будет ли налоговая администрация каждого государства способна эффективно оказывать такую помощь;

— достаточны ли торговые и инвестиционные потоки между двумя государствами для оправдания этой формы помощи;

— следует ли по конституционным или иным причинам ограничивать налоги, к которым применяется Статья. Статья должна включаться в Конвенцию только в том случае, если каждое государство придет к выводу, что, исходя из этих факторов, они могут договориться об оказании помощи в сборе налогов, взимаемых другим государством. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2. Статья предусматривает всеобъемлющую помощь в сборе налогов. Некоторые государства могут предпочесть предоставлять более ограниченный вид помощи в сборе налогов. Это может быть единственная форма помощи в сборе налогов, которую они, как правило, могут С (27) предоставлять или на которую они могут согласиться в рамках конкретной конвенции. Например, государство может пожелать ограничить помощь случаями, когда льготы по Конвенции (например, снижение налогов в государстве, где возникает доход, такой как проценты) были заявлены лицами, не имеющими на них права. Государства, желающие предоставить такую ограниченную помощь в сборе налогов, могут в двустороннем порядке принять альтернативную статью, сформулированную следующим образом:

Статья 27

Помощь в сборе налогов

1. Договаривающиеся государства должны оказывать друг другу помощь в сборе налога в той степени, в какой это необходимо для обеспечения того, чтобы любые освобождения или пониженные ставки налога, предоставляемые в соответствии с настоящей Конвенцией, не использовались лицами, не имеющими права на такие льготы. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению определять порядок применения настоящей Статьи.

2. Ни в коем случае положения настоящей Статьи не должны толковаться как налагающие на Договаривающееся государство обязательство:

a) осуществлять административные меры, отличающиеся от законодательства и административной практики этого или другого Договаривающегося государства;

b) осуществлять меры, которые противоречили бы публичному порядку (ordre public). (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

3. Настоящий пункт содержит принцип, согласно которому Договаривающееся государство обязано оказывать помощь другому государству в сборе причитающихся ему налогов, при условии соблюдения положений Статьи. Пункты 3 и 4 предусматривают две формы, в которых будет оказываться эта помощь. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

4. Пункт также предусматривает, что помощь в соответствии с настоящей Статьей не ограничивается статьями 1 и 2. Помощь, следовательно, должна предоставляться в отношении налогового требования, причитающегося Договаривающемуся государству от любого лица, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет. Однако некоторые Договаривающиеся государства могут пожелать ограничить помощь налогами, причитающимися с резидентов любого из Договаривающихся государств. Такие государства могут ограничить сферу применения Статьи, исключив ссылку на Статью 1 из данного пункта. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) C (27)

1 На протяжении всего настоящего Комментария к Статье 27 государство, направляющее запрос о помощи, именуется «запрашивающим государством», в то время как государство, у которого запрашивается помощь, именуется «запрашиваемым государством».

5. Статья 26 применяется к обмену информацией для целей положений настоящей Статьи. Таким образом, обеспечивается конфиденциальность информации, обмениваемой для целей оказания помощи в сборе налогов. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6. Пункт наконец предусматривает, что компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению определять детали практического применения положений Статьи. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

7. Такое соглашение должно, в частности, касаться документации, которая должна прилагаться к запросу, сделанному в соответствии с пунктом 3 или 4. Обычно принято соглашаться, что запрос о помощи будет сопровождаться такой документацией, которая требуется законодательством запрашиваемого государства или согласована компетентными органами Договаривающихся государств, и которая необходима для осуществления, в зависимости от обстоятельств, сбора налогового требования или мер по обеспечению его сохранения. Такая документация может включать, например, заявление о том, что налоговое требование подлежит принудительному исполнению и причитается с лица, которое в соответствии с законодательством запрашивающего государства не может предотвратить его взыскание, или официальную копию документа, разрешающего принудительное исполнение в запрашивающем государстве. Также должен быть предоставлен официальный перевод документации на язык запрашиваемого государства. Может быть также согласовано, при необходимости, что документ, разрешающий принудительное исполнение в запрашивающем государстве, должен, при необходимости и в соответствии с положениями, действующими в запрашиваемом государстве, быть принят, признан, дополнен или заменен, как можно скорее после даты получения запроса о помощи, документом, разрешающим принудительное исполнение в последнем государстве. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

8. Соглашение также должно регулировать вопрос о расходах, которые понесет запрашиваемое государство при выполнении запроса, сделанного в соответствии с пунктом 3 или 4. В целом, расходы по взысканию налогового требования взимаются с должника, но необходимо определить, какое государство будет нести расходы, которые не могут быть взысканы с этого лица. Обычная практика в этом отношении заключается в том, что при отсутствии соглашения, касающегося конкретного случая, обычные расходы, понесенные государством при оказании помощи другому государству, не возмещаются этим другим государством. Обычные расходы — это расходы, непосредственно и обычно связанные со сбором налогов, то есть те, которые ожидаются в ходе обычных внутренних процедур взыскания. В случае же чрезвычайных расходов, практика заключается в том, что они будут нестись запрашивающим государством, если иное не согласовано в двустороннем порядке. Такие расходы могут включать, например, расходы, понесенные при использовании определенного типа процедуры по запросу другого государства, или дополнительные расходы на экспертов, устных или письменных переводчиков. C (27) Большинство государств также считают чрезвычайными расходами судебные и банкротные издержки. Соглашение должно предусматривать определение чрезвычайных расходов, и консультации между Договаривающимися государствами должны проводиться в любом

конкретном случае, когда вероятно возникновение чрезвычайных расходов. Также должно быть согласовано, что как только Договаривающееся государство предвидит, что могут быть понесены чрезвычайные расходы, оно проинформирует другое Договаривающееся государство и укажет предполагаемую сумму таких расходов, чтобы другое государство могло решить, следует ли нести такие расходы. Конечно, Договаривающиеся государства также могут предусмотреть, что расходы будут распределяться на иной основе, чем описано выше; это может быть необходимо, например, когда запрос о помощи в сборе налогов приостанавливается или отзывается в соответствии с пунктом 7 или когда вопрос о расходах, понесенных при оказании помощи в сборе налогов, уже урегулирован в другом правовом документе, применимом к этим государствам. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

9. В соглашении компетентные органы могут также рассматривать другие практические вопросы, такие как:

— следует ли устанавливать временное ограничение, после которого запрос о помощи больше не может быть сделан в отношении конкретного налогового требования;

— какой должен быть применимый обменный курс, когда налоговое требование взимается в валюте, отличной от той, которая используется в запрашивающем государстве;

— как должна перечисляться запрашивающему государству любая сумма, взысканная в соответствии с запросом согласно пункту 3. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

10. Пункт 2 определяет термин «налоговое требование» для целей настоящей Статьи. Это определение применяется к любой сумме, причитающейся в отношении всех налогов, которые взимаются от имени Договаривающихся государств, или их политических подразделений, или местных органов власти, но только в той мере, в какой взимание таких налогов не противоречит Конвенции или другому действующему документу между Договаривающимися государствами. Оно также применяется к процентам, административным штрафам и расходам на сбор или обеспечение сохранности, которые связаны с такой суммой. Таким образом, помощь не ограничивается налогами, к которым Конвенция С (27) обычно применяется в соответствии со Статьей 2, что подтверждается в пункте 1. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

11. Некоторые Договаривающиеся государства могут предпочесть ограничить применение настоящей Статьи налогами, которые охватываются Конвенцией в соответствии с общими правилами Статьи 2. Государства, желающие поступить таким образом, должны заменить пункты 1 и 2 следующим текстом:

1. Договаривающиеся государства должны оказывать друг другу помощь в сборе налоговых требований. Эта помощь не ограничивается Статьей 1. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению определять порядок применения настоящей Статьи.

2. Термин «налоговое требование», используемый в настоящей Статье, означает любую сумму, причитающуюся в отношении налогов, охватываемых Конвенцией, вместе с процентами, административными штрафами и расходами на сбор или обеспечение сохранности, связанными с такой суммой. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

12. Аналогично, некоторые Договаривающиеся государства могут пожелать ограничить виды налогов, к которым будут применяться положения Статьи, или уточнить сферу применения этих положений, включив в определение подробный перечень налогов. Государства, желающие поступить таким образом, могут в двустороннем порядке принять следующее определение: Термин «налоговое требование», используемый в настоящей Статье, означает сумму, причитающуюся в отношении следующих налогов, взимаемых Договаривающимися государствами, в той мере, в какой налогообложение в соответствии с ними не противоречит настоящей Конвенции или любому другому документу, сторонами которого являются Договаривающиеся государства, а также проценты, административные штрафы и расходы на сбор или обеспечение сохранности, связанные с такой суммой:

a) (в Государстве A): …

b) (в Государстве B): … (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

13. Для того чтобы компетентные органы могли свободно обмениваться информацией для целей настоящей Статьи, Договаривающиеся государства должны обеспечить, чтобы Статья 26 была сформулирована таким образом, чтобы допускать обмен информацией в отношении любого налога, к которому применяется настоящая Статья. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

14. Ничто в Конвенции не препятствует применению положений Статьи к налоговым требованиям, которые возникают до вступления Конвенции в силу, при условии, что помощь в отношении этих требований предоставляется после вступления договора в силу и вступления в действие положений Статьи. Договаривающиеся государства могут счесть полезным, однако, уточнить, в какой степени положения Статьи применимы к таким налоговым требованиям, в С (27) частности, когда положения, касающиеся вступления в силу их конвенции, предусматривают, что положения этой конвенции будут иметь силу в отношении налогов, возникающих или взимаемых с определенного времени. Государства, желающие ограничить применение Статьи к требованиям, возникающим после вступления Конвенции в силу, также могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

15. Настоящий пункт устанавливает условия, при которых может быть сделан запрос о помощи в сборе налогов. Налоговое требование должно подлежать принудительному исполнению в соответствии с законодательством запрашивающего государства и причитаться с лица, которое в это время в соответствии с законодательством этого государства не может предотвратить его взыскание. Это будет иметь место в случаях, когда запрашивающее государство имеет право в соответствии со своим внутренним законодательством взыскать налоговое требование, а лицо, обязанное уплатить сумму, не имеет административных или судебных прав для предотвращения такого взыскания. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

16. Во многих государствах налоговое требование может быть взыскано, даже если все еще существует право на обжалование в административном органе или суде в отношении действительности или суммы требования. Если, однако, внутреннее законодательство запрашиваемого государства не позволяет ему взимать свои собственные налоговые требования, когда обжалования все еще находятся на рассмотрении, данный пункт не уполномочивает его делать это в случае налоговых требований другого государства, в отношении которых такие права на обжалование все еще существуют, даже если это не препятствует взысканию в этом другом государстве. Действительно, фраза «взыскивается этим другим государством в соответствии с положениями его законодательства, применимого к принудительному исполнению и взысканию его собственных налогов, как если бы налоговое требование было налоговым требованием этого другого государства» имеет целью сделать ограничение внутреннего законодательства запрашиваемого государства применимым к взысканию налогового требования другого государства. Однако многие государства могут С (27) пожелать разрешить помощь в сборе налогов, когда налоговое требование может быть взыскано в запрашивающем государстве, несмотря на существование прав на обжалование, даже если собственное законодательство запрашиваемого государства в этом случае препятствует взысканию. Государства, желающие поступить таким образом, могут изменить пункт 3 следующим образом: Когда налоговое требование Договаривающегося государства подлежит принудительному исполнению в соответствии с законодательством этого государства и причитается с лица, которое в это время в соответствии с законодательством этого государства не может предотвратить его взыскание, это налоговое требование по запросу компетентного органа этого государства принимается для целей взыскания компетентным органом другого Договаривающегося государства. Это налоговое требование взыскивается этим другим государством в соответствии с положениями его законодательства, применимого к принудительному исполнению и взысканию его собственных налогов, как если бы налоговое требование было налоговым требованием этого другого государства, которое отвечало условиям, позволяющим этому другому государству сделать запрос в соответствии с данным пунктом. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

17. Пункт 3 также регулирует порядок взыскания запрашиваемым государством налогового требования запрашивающего государства. За исключением сроков и приоритета (см. Комментарий к пункту 5), запрашиваемое государство обязано взыскать налоговое требование запрашивающего государства, как если бы оно было его собственным налоговым требованием, даже если на данный

момент у него нет необходимости предпринимать действия по взысканию в отношении этого налогоплательщика для собственных целей. Как уже упоминалось, фраза «в соответствии с положениями его законодательства, применимого к принудительному исполнению и взысканию его собственных налогов» имеет целью ограничить помощь в сборе налогов требованиями, в отношении которых отсутствуют дальнейшие права на обжалование, если в соответствии с внутренним законодательством запрашиваемого государства взыскание собственных налоговых требований этого государства не разрешено до тех пор, пока такие права существуют. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

18. Возможно, что запрос может касаться налога, который не существует в запрашиваемом государстве. Запрашивающее государство должно, при необходимости, указать характер налогового требования, составляющие налогового требования, дату истечения срока действия требования и активы, из которых налоговое требование может быть взыскано. Запрашиваемое государство затем будет следовать процедуре, применимой к требованию по собственному налогу, который аналогичен налогу запрашивающего государства, или любой другой соответствующей процедуре, если аналогичного налога не существует. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

19. В целях защиты прав Договаривающегося государства на взыскание настоящий пункт позволяет ему просить другое государство применять обеспечительные меры даже в тех случаях, когда оно ещё не может просить о содействии во взыскании, например когда налоговое требование ещё не подлежит принудительному исполнению или когда должник всё ещё имеет право воспрепятствовать его взысканию. Этот пункт следует включать только в конвенции между государствами, которые способны применять обеспечительные меры по своему собственному законодательству. Кроме того, государства, которые считают нецелесообразным применять обеспечительные меры в отношении налогов, причитающихся другому государству, могут решить не включать данный пункт в свои конвенции либо ограничить его сферу действия. В некоторых государствах обеспечительные меры именуются «временными мерами» («interim measures»), и такие государства вправе добавить эти слова в пункт, чтобы уточнить его сферу действия применительно к своей собственной терминологии. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

20. Одним из примеров мер, к которым применяется данный пункт, является арест
или замораживание активов до вынесения окончательного судебного решения, чтобы гарантировать, что эти активы будут по-прежнему доступны, когда впоследствии станет возможным взыскание. Условия, требуемые для применения обеспечительных мер, могут различаться от

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

одного государства к другому, но во всех случаях сумма налогового требования должна быть определена заранее, хотя бы предварительно или частично. Запрос об обеспечительных мерах в отношении конкретного налогового требования не может быть сделан, если только запрашивающее государство само не может применить такие меры в отношении этого требования (см. Комментарий к пункту 8). (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

21. При направлении запроса об обеспечительных мерах запрашивающее государство должно в каждом случае указать, на какой стадии процесса исчисления или взыскания находится дело. Запрашиваемое государство затем должно будет рассмотреть, позволяют ли ему в таком случае его собственное законодательство и административная практика применять обеспечительные меры. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

22. Пункт 5 прежде всего предусматривает, что сроки давности запрашиваемого государства, то есть сроки, по истечении которых налоговое требование не может быть принудительно исполнено или взыскано, не применяются к налоговому требованию, в отношении которого другое государство направило запрос по пункту 3 или 4. Поскольку пункт 3 относится к налоговым требованиям, подлежащим принудительному исполнению в запрашивающем государстве, а пункт

4 — к налоговым требованиям, в отношении которых запрашивающее государство может применять обеспечительные меры, из этого следует, что применяются исключительно сроки давности запрашивающего государства. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

23. Таким образом, до тех пор пока налоговое требование всё ещё может быть принудительно исполнено или взыскано (пункт 3) либо служить основанием для обеспечительных мер (пункт 4) в запрашивающем государстве, никакое возражение, основанное на сроках давности, предусмотренных законодательством запрашиваемого государства, не может быть заявлено против применения пункта 3 или 4 к этому налоговому требованию. Государства, которые не могут согласиться не применять свои собственные внутренние сроки давности, должны соответствующим образом изменить пункт 5. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

24. Договаривающиеся государства могут договориться о том, что по истечении определённого периода времени обязательство оказывать содействие во взыскании налогового требования более не существует. Этот период должен исчисляться с даты первоначального документа, разрешающего принудительное исполнение. Законодательство некоторых государств требует обновления документа о принудительном исполнении; в этом случае для целей исчисления периода, по истечении которого обязательство оказывать C (27) содействие прекращается, учитывается первый документ. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

25. Пункт 5 также предусматривает, что правила как запрашиваемого (первое предложение), так и запрашивающего (второе предложение) государств, предоставляющие их собственным налоговым требованиям приоритет перед требованиями других кредиторов, не применяются к налоговому требованию, в отношении которого был направлен запрос по пункту 3 или 4. Такие правила часто включаются во внутреннее законодательство, чтобы обеспечить возможность налоговым органам взыскивать налоги в максимально возможном объёме. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

26. Правило, согласно которому правила приоритета запрашиваемого государства не применяются к налоговому требованию другого государства, в отношении которого был направлен запрос о содействии, действует даже если запрашиваемое государство в целом должно рассматривать это требование как своё собственное налоговое требование в соответствии с пунктами 3 и 4. Государства, желающие предусмотреть, что налоговые требования другого государства должны иметь такой же приоритет, какой применяется к их собственным налоговым требованиям, вправе изменить пункт, исключив слова «или не пользуется каким-либо приоритетом» в первом предложении. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

27. Слова «в силу их природы как таковых», которые содержатся в конце первого предложения, указывают, что сроки давности и правила приоритета запрашиваемого государства, к которым применяется данный пункт, являются только теми, которые специфичны для неуплаченных налогов. Таким образом, пункт не препятствует применению общих правил, касающихся сроков давности или приоритета, которые применялись бы ко всем долгам (например, правил, предоставляющих приоритет требованию по причине того, что это требование возникло или было зарегистрировано ранее другого). (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

28. Этот пункт обеспечивает, что любое правовое или административное возражение, касающееся существования, действительности или размера налогового требования запрашивающего государства, не должно рассматриваться судами и административными органами запрашиваемого государства. Таким образом, никакое судебное или административное производство, такое как просьба о судебном пересмотре, не должно возбуждаться в запрашиваемом государстве в отношении этих вопросов. Основная цель этого правила состоит в том, чтобы воспрепятствовать обращению к административным или судебным органам запрашиваемого государства с просьбой решать вопросы о том, причитается ли сумма или её часть по внутреннему законодательству другого государства. Государства, в которых данный пункт может вызвать конституционные или правовые затруднения, могут изменить или опустить его в ходе двусторонних переговоров. C (27) (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

Пункт 7

29. Этот пункт предусматривает, что если после направления запроса по пункту 3 или 4 условия, которые применялись на момент направления такого запроса, перестают применяться (например, налоговое требование перестаёт подлежать принудительному исполнению в запрашивающем государстве), государство, направившее запрос, должно незамедлительно уведомить другое государство об этом изменении ситуации. После получения такого уведомления запрашиваемое государство вправе просить запрашивающее государство либо приостановить, либо отозвать запрос. Если запрос приостановлен, приостановление должно действовать до тех пор, пока государство, направившее запрос, не сообщит другому государству, что условия, необходимые для направления запроса в отношении соответствующего налогового требования, вновь соблюдены, либо что оно отзывает свой запрос. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 8

30. Этот пункт содержит определённые ограничения обязательств, возлагаемых на государство, которое получает запрос о содействии. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

31. Запрашиваемое государство вправе отказать в оказании содействия в случаях, указанных в данном пункте. Однако если оно всё же оказывает содействие в этих случаях, оно остаётся в рамках статьи, и нельзя возражать, что это государство не соблюло положения статьи. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

32. Прежде всего пункт содержит уточнение о том, что Договаривающееся государство не обязано выходить за пределы своего собственного внутреннего законодательства и административной практики или законодательства и административной практики другого государства при выполнении своих обязательств по статье. Таким образом, если запрашивающее государство не имеет по внутреннему праву полномочий применять обеспечительные меры, запрашиваемое государство может отказаться применять такие меры от имени запрашивающего государства. Аналогичным образом, если арест активов для удовлетворения налогового требования не допускается в запрашиваемом государстве, это государство не обязано арестовывать активы при оказании содействия во взыскании в соответствии с положениями статьи. Однако виды административных мер, разрешённые для целей налогообложения запрашиваемого государства, должны использоваться, даже если они применяются исключительно для оказания содействия во взыскании налогов, причитающихся запрашивающему государству. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

C (27) 33. Пункт 5 статьи предусматривает, что сроки давности Договаривающегося государства не применяются к налоговому требованию, в отношении которого другое государство запросило содействие. Подпункт a) не предназначен для того, чтобы подорвать этот принцип. Оказание содействия в отношении налогового требования после истечения сроков давности

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

запрашиваемого государства не будет, следовательно, рассматриваться как противоречащее законодательству и административной практике этого или другого Договаривающегося государства в случаях, когда сроки давности, применимые к этому требованию, не истекли в запрашивающем государстве. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

34. Подпункт b) включает ограничение, касающееся осуществления мер, противоречащих публичному порядку (ordre public). Как и в случае статьи 26 (см. пункт 19 Комментария к статье 26), было сочтено необходимым предусмотреть ограничение в отношении содействия, которое может затрагивать жизненно важные интересы самого государства. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

35. Согласно подпункту c), Договаривающееся государство не обязано удовлетворять запрос, если другое государство не исчерпало все разумные меры взыскания или обеспечительные меры, в

зависимости от случая, доступные по его законодательству или административной практике. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

36. Наконец, согласно подпункту d), запрашиваемое государство может также отклонить запрос по практическим соображениям, например если расходы, которые оно понесло бы при взыскании налогового требования запрашивающего государства, превысили бы сумму этого налогового требования. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

37. Некоторые государства могут пожелать добавить к пункту ещё одно ограничение, уже содержащееся в совместной многосторонней Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, которое позволяло бы государству не оказывать содействие, если оно считает, что налоги, в отношении которых запрошено содействие, взимаются вопреки общепринятым принципам налогообложения. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Статья 27 заменила предыдущую статью 27 28 января 2003 г. Предыдущая статья 27

(Члены дипломатических миссий и консульских учреждений) была перенумерована в статью 28 (см. историю Комментария к статье 28), а новая статья 27 (Содействие во взыскании налогов) была добавлена отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Добавление новой статьи 27 также потребовало перенумерации статей 28, 29 и 30 в статьи 29, 30 и 31 (см. историю Комментариев к этим статьям). C (27)

Пункт 1: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 1 был перенумерован в

пункт 1 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 1

Комментария к статье 28), а новый пункт 1 был добавлен отчётом под названием

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 2: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 2 был перенумерован в

пункт 2 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 2

Комментария к статье 28), а новый пункт 2 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 3: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 3 был перенумерован в

пункт 3 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 3

Комментария к статье 28), а новый пункт 3 и предшествующий ему заголовок были добавлены отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 4: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 4 был перенумерован в

пункт 4 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 4

Комментария к статье 28), а новый пункт 4 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 5: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 5 был перенумерован в

пункт 5 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 5

Комментария к статье 28), а новый пункт 5 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 6: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 6 был перенумерован в

пункт 6 Комментария к статье 28 (см. историю пункта 6

Комментария к статье 28), а новый пункт 6 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 7: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 8: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 9: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 10: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 11: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 12: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Аналогичным образом, некоторые Договаривающиеся государства могут пожелать ограничить виды налогов, к которым будут применяться положения статьи, или уточнить сферу применения этих положений путём включения в определение подробного перечня налогов. Государства, желающие сделать это, вправе принять на двусторонней основе следующее определение: C (27) Термин «налоговое требование» для целей настоящей статьи означает любую сумму, причитающуюся в отношении следующих налогов, взимаемых Договаривающимися государствами, вместе с процентами, административными штрафами и расходами по взысканию или обеспечению, связанными с такой суммой:

a) (в Государстве A): …

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

b) (в Государстве B): …»

Пункт 12 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 13: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 14: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 15: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 16: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 17: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 18: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 19: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 20: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 21: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 22: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 23: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 24: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 25: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 26: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 27: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 28: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 29: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 30: Добавлен вместе с предшествующим заголовком 28 января 2003 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР C (27) 28 января 2003 г.

Пункт 31: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27

Пункт 32: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 33: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 34: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 35: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 36: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 37: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

C (27)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

ОТНОСИТЕЛЬНО ЧЛЕНОВ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

1. Цель положения состоит в том, чтобы обеспечить, что члены дипломатических миссий и консульских учреждений должны, по положениям конвенции об избежании двойного налогообложения, получать режим не менее благоприятный, чем тот, на который они имеют право по международному праву или по специальным международным соглашениям. (Перенумерован 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2. Одновременное применение положений конвенции об избежании двойного налогообложения и дипломатических и консульских привилегий, предоставляемых в силу общих норм международного права или по специальному международному соглашению, может при определенных обстоятельствах иметь результатом освобождение в обоих Договаривающихся государствах от налога, который в противном случае подлежал бы уплате. В качестве иллюстрации можно упомянуть, например, что дипломатический агент, который аккредитован Государством A при Государстве B и получает роялти или дивиденды из источников в Государстве A, не будет в силу международного права облагаться налогом в Государстве B в отношении этого дохода и может также, в зависимости от положений двусторонней конвенции между двумя Государствами, иметь право как резидент Государства B на освобождение от налога или на снижение налога, взимаемого с дохода в Государстве A. Во избежание налоговых льгот, которые не предполагались, Договаривающиеся государства свободны принять на двусторонней основе дополнительное положение, которое может быть сформулировано следующим образом: Поскольку вследствие налоговых привилегий, предоставленных членам дипломатических миссий и консульских учреждений по общим нормам международного права или по положениям специальных международных соглашений, доходы или капитал не подлежат налогообложению в принимающем Государстве, право налогообложения сохраняется за направляющим Государством. (Перенумерован 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

3. Во многих странах — членах ОЭСР внутреннее законодательство содержит положения о том, что члены дипломатических миссий и консульских учреждений, находясь за границей, для налоговых целей считаются резидентами направляющего Государства. В двусторонних

отношениях между странами-членами, в которых положения такого рода действуют во внутреннем порядке, может быть сделан дальнейший шаг путем включения в Конвенцию специальных правил, которые устанавливают для целей Конвенции направляющее Государство в качестве государства резидентства членов дипломатических миссий и консульских учреждений Договаривающихся государств. Специальное положение, предлагаемое здесь, могло бы быть сформулировано следующим образом: Несмотря на положения Статьи 4, физическое лицо, являющееся членом C (28) дипломатической миссии или консульского учреждения Договаривающегося государства, которое

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

расположено в другом Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, считается для целей Конвенции резидентом направляющего Государства, если:

a) в соответствии с международным правом оно не подлежит налогообложению в принимающем Государстве в отношении дохода из источников за пределами этого Государства или капитала, расположенного за пределами этого Государства, и

b) оно несет в направляющем Государстве те же обязательства в отношении налога на весь свой доход или на капитал, что и резиденты этого Государства. (Перенумерован 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

4. В силу пункта 1 Статьи 4 члены дипломатических миссий и консульских учреждений третьего Государства, аккредитованные при Договаривающемся государстве, не считаются резидентами принимающего Государства, если они подлежат в этом Государстве лишь ограниченному налогообложению (см. пункт 8 Комментария к Статье 4). Это соображение также относится к международным организациям, учрежденным в Договаривающемся государстве, и к их должностным лицам, поскольку они обычно пользуются определенными налоговыми привилегиями либо по конвенции или договору, учреждающему организацию, либо по договору между организацией и Государством, в котором она учреждена. Договаривающиеся государства, желающие прямо урегулировать этот вопрос или предотвратить нежелательные налоговые льготы, могут добавить к настоящей Статье следующее положение: Конвенция не применяется к международным организациям, к их органам или должностным лицам и к лицам, являющимся членами дипломатической миссии или консульского учреждения третьего Государства, находящимся в Договаривающемся государстве и не рассматриваемым ни в одном из Договаривающихся государств в качестве резидентов в отношении налогов на доходы или на капитал. Это означает, что международные организации, органы или должностные лица, которые подлежат налогообложению в Договаривающемся государстве лишь в отношении дохода из источников в нем, не должны пользоваться преимуществами Конвенции. (Перенумерован 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

5. Хотя почетные консульские должностные лица не могут извлекать из положений Статьи какие-либо привилегии, на которые они не имеют права по общим нормам международного права (обычно существует лишь освобождение от налога в отношении платежей, получаемых в возмещение расходов, которые почетные консулы несут от имени направляющего Государства), Договаривающиеся государства свободны исключить по двустороннему соглашению прямо почетных консульских должностных лиц из применения Статьи. (Перенумерован 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6. (Удалён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) C (28)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

ИСТОРИЯ

Статья 28 соответствует Статье 27 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату

Статья 28 (Территориальное распространение) была перенумерована в Статью 29 (см. историю

Комментария к Статье 30), а Статья 27 (Члены дипломатических миссий и консульских учреждений) была перенумерована в Статью 28 вследствие добавления новой Статьи 27 (Содействие во взыскании налогов) отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Название: Изменено при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года название имело следующую редакцию: «КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 27 ОТНОСИТЕЛЬНО ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ И КОНСУЛЬСКИХ ПРИВИЛЕГИЙ»

Пункт 1: Соответствует пункту 1 Комментария к Статье 27 в редакции, действовавшей

до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 1 Комментария к Статье 28 был перенумерован как пункт 1 Комментария к Статье 29 (см. историю пункта 1 Комментария к Статье 30), а пункт 1 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 1 Комментария к Статье 28 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 1 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (“1994 Update to the

Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Цель положения состоит в том, чтобы обеспечить, что дипломатические агенты или консульские должностные лица по положениям конвенции об избежании двойного налогообложения получают не менее благоприятный режим, чем тот, на который они имеют право по международному праву или по специальным международным соглашениям.»

Пункт 1 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Цель положения состоит в том, чтобы обеспечить, что члены дипломатических или консульских представительств по положениям Конвенции об избежании двойного налогообложения получают не менее благоприятный режим, чем тот, на который они имеют право по международному праву или по специальным международным договорам.»

Пункт 2: Соответствует пункту 2 Комментария к Статье 27 в редакции, действовавшей

до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 2 Комментария к Статье 28 был перенумерован как пункт 2 Комментария к Статье 29 (см. историю пункта 2 Комментария к Статье 30), а пункт 2 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 2 Комментария к Статье 28 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 2 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (“1994 Update to the

Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Одновременное применение положений конвенции об избежании двойного налогообложения и дипломатических и консульских привилегий, предоставляемых в силу С (28) общих норм международного права или по специальному международному соглашению, может при определённых обстоятельствах привести к тому, что в обоих Договаривающихся

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

государствах будет снят налог, который в противном случае подлежал бы уплате. В качестве иллюстрации можно упомянуть, что, например, дипломатический агент, аккредитованный Государством А при Государстве В и получающий роялти или дивиденды из источников в Государстве А, не будет в силу международного права облагаться налогом в Государстве В в отношении этого дохода и может также, в зависимости от положений двусторонней конвенции между двумя Государствами, иметь право как резидент Государства В на освобождение от налога или на уменьшение налога, взимаемого с дохода в Государстве А. Во избежание налоговых льгот, которые не предполагались, Договаривающиеся государства вправе двусторонне принять дополнительное положение, которое может быть сформулировано следующим образом: «В той мере, в какой вследствие налоговых привилегий, предоставленных дипломатическим агентам или консульским должностным лицам по общим нормам международного права или по положениям специальных международных соглашений, доход или капитал не подлежат налогообложению в принимающем Государстве, право налогообложения сохраняется за аккредитующим Государством.»»

Пункт 2 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 2 имел следующую редакцию:

«2. Одновременное применение положений Конвенции об избежании двойного налогообложения и дипломатических и консульских привилегий, предоставляемых в силу общих норм международного права или по специальному международному договору, может при определённых обстоятельствах привести к тому, что в обоих Договаривающихся государствах будет снят налог, который в противном случае подлежал бы уплате. В качестве иллюстрации можно упомянуть, что, например, дипломатический агент, аккредитованный Государством А при Государстве В и получающий роялти или дивиденды из источников в Государстве А, не будет в силу международного права облагаться налогом в Государстве В в отношении этого дохода и может также, в зависимости от положений двусторонней Конвенции между двумя Государствами, иметь право как резидент Государства В на освобождение от налога или на уменьшение налога, взимаемого с дохода в Государстве А. Во избежание налоговых льгот, которые не предполагались, Договаривающиеся государства должны быть вправе двусторонне принять дополнительное положение, которое может быть сформулировано следующим образом: «В той мере, в какой вследствие налоговых привилегий, предоставленных дипломатическим или консульским должностным лицам по общим нормам международного права или по положениям специальных международных договоров, доход или капитал не подлежат налогообложению в принимающем Государстве, право налогообложения сохраняется за аккредитующим Государством.» Следует, однако, отметить, что и без включения дополнительного положения аккредитующее Государство по правилам, установленным в Статье 19 о налогообложении вознаграждения за выполнение государственных функций, всегда сохраняет право облагать налогом оклады и другие выплаты, производимые дипломатическим и консульским должностным лицам в их качестве таковых.»

Пункт 3: Соответствует пункту 3 Комментария к Статье 27 в редакции, действовавшей

до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 3 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 3 Комментария к Статье 28 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 3 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (“1994 Update to the

Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Во многих странах — членах ОЭСР внутреннее законодательство содержит положения о том, что дипломатические агенты и консульские должностные лица, находясь за границей, для налоговых С (28) целей считаются резидентами аккредитующего Государства. В двусторонних отношениях между странами-членами, в которых положения такого рода действуют внутригосударственно, может быть сделан дальнейший шаг путём включения в Конвенцию специальных правил,

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

которые устанавливают для целей Конвенции аккредитующее Государство в качестве государства резидентства членов дипломатических миссий и консульских учреждений Договаривающихся государств. Специальное положение, предлагаемое здесь, могло бы быть сформулировано следующим образом: «Несмотря на положения Статьи 4, физическое лицо, являющееся членом дипломатической миссии, консульского учреждения или постоянного представительства Договаривающегося государства, которое расположено в другом Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, считается для целей Конвенции резидентом аккредитующего Государства, если:

a) в соответствии с международным правом оно не подлежит налогообложению в принимающем Государстве в отношении дохода из источников за пределами этого Государства или капитала, расположенного за пределами этого Государства, и

b) оно несёт в аккредитующем Государстве те же обязательства в отношении налога на свой совокупный доход или на капитал, что и резиденты этого Государства.»»

Пункт 3 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 3 имел следующую редакцию:

«3. Во многих странах-членах внутреннее законодательство содержит положения о том, что дипломатические и консульские агенты, находясь за границей, для налоговых целей считаются резидентами аккредитующего Государства. В двусторонних отношениях между странами-членами, в которых положения такого рода действуют внутригосударственно, может быть сделан дальнейший шаг путём включения в Конвенцию специальных правил, которые устанавливают для целей Конвенции аккредитующее Государство в качестве государства резидентства членов дипломатических и консульских миссий Договаривающихся государств. Специальное положение, предлагаемое здесь, могло бы быть сформулировано следующим образом: «Для целей настоящей Конвенции лица, являющиеся членами дипломатической или консульской миссии Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве или в третьем Государстве и являющиеся гражданами аккредитующего Государства, считаются резидентами аккредитующего Государства, если они несут в нём те же обязательства в отношении налогов на доходы и капитал, что и резиденты этого Государства.»»

Пункт 4: Соответствует пункту 4 Комментария к Статье 27 в редакции, действовавшей

до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 4 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 4 Комментария к Статье 28 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 4 был изменён 31 марта 1994 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1994 года» (“1994 Update to the

Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 31 марта 1994 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 31 марта 1994 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. В силу пункта 1 Статьи 4 дипломатические агенты и консульские должностные лица третьего Государства, аккредитованные при Договаривающемся государстве, не считаются резидентами принимающего Государства, если они подлежат в этом Государстве лишь ограниченному налогообложению (см. пункт 8 Комментария к Статье 4). Это соображение также относится к международным организациям, учреждённым в Договаривающемся государстве, и их должностным лицам, поскольку они обычно пользуются определёнными налоговыми привилегиями либо по конвенции или договору, учреждающему организацию, либо по договору между организацией и Государством, в котором она учреждена. Договаривающиеся государства, желающие С (28) прямо урегулировать этот вопрос или предотвратить нежелательные налоговые льготы, могут добавить к настоящей Статье следующее положение:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

«Конвенция не применяется к международным организациям, к их органам или должностным лицам, а также к лицам, являющимся членами дипломатической миссии, консульского учреждения или постоянного представительства третьего Государства, находящимся в Договаривающемся государстве и не рассматриваемым ни в одном из Договаривающихся государств как резиденты в отношении налогов на доходы или на капитал.» Это означает, что международные организации, органы или должностные лица, которые подлежат налогообложению в Договаривающемся государстве только в отношении дохода из источников в нём, не должны пользоваться льготами Конвенции.»

Пункт 4 ранее был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года

пункт 4 имел следующую редакцию:

«4. В отношении дипломатических и консульских агентов третьего Государства, аккредитованных при Договаривающемся государстве, из правила, предложенного в предыдущем пункте, следует, что они должны быть исключены из льгот, доступных по конвенциям об избежании двойного налогообложения, заключённым принимающим Государством. Такое решение также находит серьёзную поддержку в соображении о том, что в отношении этой категории обычно не возникает вопроса о двойном налогообложении, поскольку в принимающем Государстве эти должностные лица имеют право на налоговые привилегии, предоставляемые по общим нормам международного права. Это последнее соображение также относится к должностным лицам межправительственных организаций, учреждённых в Государстве-члене, поскольку эти должностные лица обычно пользуются определёнными налоговыми привилегиями либо по Конвенции или Договору, учреждающему организацию, либо по специальному международному Договору между организацией и страной, в которой она учреждена. В качестве меры предосторожности против нежелательных налоговых льгот следующее положение могло бы быть добавлено к настоящей Статье по двустороннему соглашению: «Настоящая Конвенция не применяется к Международным Организациям, к их органам или должностным лицам, а также к лицам, являющимся членами дипломатической или консульской миссии третьего Государства,

находящимся в Договаривающемся государстве и не рассматриваемым ни в одном из Договаривающихся государств как резиденты в отношении налогов на доходы и капитал.»»

Пункт 5: Соответствует пункту 5 Комментария к Статье 27 Модельной конвенции 1977 года

в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 5 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 5 Комментария к Статье 28 отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 5 был изменён при принятии Модельной конвенции 1977 года Советом ОЭСР

11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 года (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Хотя почётные консульские должностные лица не могут извлекать из положений Статьи какие-либо привилегии, на которые они не имеют права по общим нормам международного права — обычно существует лишь освобождение от налога в отношении платежей, полученных в качестве возмещения расходов, которые почётные консулы несут от имени аккредитующего Государства, — Договаривающиеся государства должны быть вправе исключить по двустороннему соглашению прямо почётных консульских должностных лиц из применения Статьи.»

Пункт 6: Удалён 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (“The 2002 Update to

the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. C (28) Пункт 6 соответствует пункту 6 Комментария к Статье 27 в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 6 Комментария к Статье 27 был перенумерован как пункт 6 Комментария к Статье 28 и удалён. После

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 28

21 сентября 1995 г. и до 28 января 2003 г. пункт 6 Комментария к Статье 27 имел следующую редакцию: «6. Бельгия и Франция придерживаются мнения, что лица, которые не подлежат всеобъемлющему налогообложению (полному налоговому обязательству) или которые не несут в отношении налогооблагаемой части своего дохода налог, соответствующий в процентном выражении налогу, которому они подлежали бы в отношении своего совокупного дохода, если бы он не был частично освобождён, не должны считаться резидентами. Франция после слов «источников в нём» в последнем предложении пункта 4 выше вставила бы фразу: «, или не несут в Договаривающемся государстве те же обязательства в отношении налогов на доходы и на капитал, что и резиденты этого Государства,».»

Пункт 6 был изменён 21 сентября 1995 г. путём добавления последнего предложения и путём

исключения Нидерландов из списка стран, делающих оговорку, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1995 года» (“1995 Update to the Model Tax Convention”), принятым Советом ОЭСР 21 сентября 1995 г. После 23 июля 1992 г. и до 21 сентября 1995 г.

пункт 6 имел следующую редакцию:

«6. Бельгия, Франция и Нидерланды придерживаются мнения, что лица, которые не подлежат всеобъемлющему налогообложению (полному налоговому обязательству) или которые не несут в отношении налогооблагаемой части своего дохода налог, соответствующий в процентном выражении налогу, которому они подлежали бы в отношении своего совокупного дохода, если бы он не был частично освобождён, не должны считаться резидентами.»

Пункт 6 ранее был изменён 23 июля 1992 г. путём исключения Швейцарии из

списка стран, делающих замечание, отчётом под названием «Пересмотр Модельной конвенции» (“The Revision of the Model Convention”), принятым Советом ОЭСР 23 июля 1992 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 23 июля 1992 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Бельгия, Франция, Нидерланды и Швейцария придерживаются мнения, что лица, которые не подлежат всеобъемлющему налогообложению (полному налоговому обязательству) или которые не несут в отношении налогооблагаемой части своего дохода налог, соответствующий в процентном выражении налогу, которому они подлежали бы в отношении своего совокупного дохода, если бы он не был частично освобождён, не должны считаться резидентами.»

Пункт 6 и предшествующий ему заголовок были добавлены при принятии Модельной конвенции 1977 года

Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

C (28)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 29, КАСАЮЩЕЙСЯ ПРАВА НА ПОЛУЧЕНИЕ ПОСОБИЙ

Предварительные замечания

1. Как поясняется в сноске к статье, статья 29 отражает намерение Договаривающихся государств, закрепленное в преамбуле Конвенции, устранить двойное налогообложение, не создавая возможностей для неналогообложения или снижения налогообложения путем уклонения или избежания налогов, в том числе путем заключения договоров. Это намерение и формулировка статьи соответствуют минимальному стандарту, который был согласован в рамках проекта ОЭСР/G20 "Эрозия базы и отмывание прибыли" и описан в пункте 22 отчета "Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах - Действие 6: Заключительный отчет за 2015 год". Как указано в этом докладе, разработка статьи будет зависеть от того, как Договаривающиеся государства решат применять этот минимальный стандарт. В зависимости от собственных обстоятельств, государства могут пожелать принять только общее правило против злоупотреблений, содержащееся в пункте 9 статьи, могут предпочесть вместо этого принять подробный вариант пунктов 1-7, описанный ниже, который они дополнят механизмом, который будет касаться кондуитных соглашений, не охваченных положениями Конвенции, или могут предпочесть включить в свой договор общее правило против злоупотреблений, содержащееся в пункте 9, вместе с любым вариантом пунктов 1-7, описанным ниже.

2. Государство может предпочесть последний подход, описанный выше, поскольку он сочетает гибкость общего правила, которое может предотвратить большое количество неправомерных сделок, с определенностью более "автоматического" правила, которое предотвращает сделки, которые, как известно, вызывают озабоченность в связи с покупкой договора и которые могут быть легко описаны путем ссылки на определенные характеристики (такие как иностранная собственность организации). Этот последний подход отражен в "упрощенном варианте" пунктов 1-7, воспроизведенном ниже, который следует использовать только в сочетании с общим правилом пункта 9. Такое сочетание ни в коем случае не должно толковаться как ограничивающее сферу действия общего правила против злоупотреблений пункта 9: сделка или договоренность не должна рассматриваться как выходящая за пределы сферы действия пункта 9 только потому, что к ней не применимы специальные правила против злоупотреблений пунктов 1-7, которые касаются только определенных случаев "покупки" договора, которые можно легко определить по некоторым их признакам.

3. Однако государство может предпочесть бороться с "покупкой" договора без общего правила против злоупотреблений, предусмотренного пунктом 9, полагаясь вместо этого на конкретные правила против злоупотреблений, предусмотренные пунктами 1-7, вместе с механизмом, который будет рассматривать кондуитные соглашения, которые избегают применения этих пунктов. Это может быть случай государства, чье внутреннее законодательство включает сильные нормы

против злоупотреблений, достаточные для борьбы с другими формами злоупотреблений договором. Государствам, которые примут такой подход, необходимо будет обеспечить, чтобы вариант пунктов 1-7, который они включат в свои двусторонние конвенции, был достаточно надежным для предотвращения большинства форм договорной покупки. По этой причине в приведенных ниже пунктах представлены различные варианты положений пунктов 1-7, причем более надежный вариант этих пунктов, упомянутый выше, именуется "подробным вариантом". Государства, которые не желают включать пункт 9 по причинам, объясненным в данном пункте, должны принять подробный вариант, а не "упрощенный", с учетом любых адаптаций, упомянутых в комментарии ниже.

4. Данная статья содержит положения, предотвращающие различные формы "покупки" договоров, посредством которых лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут создать предприятие, которое будет являться резидентом этого государства, чтобы уменьшить или устранить налогообложение в другом Договаривающемся государстве за счет преимуществ налогового договора, заключенного между этими двумя государствами. Разрешение лицам, не имеющим прямого права на получение выгод по договору (таких как снижение или отмена налогов у источника на дивиденды, проценты или роялти), получать эти выгоды косвенно, путем покупки по договору, нарушило бы двусторонний и взаимный характер налоговых договоров. Если, наПример, государство знает, что его резиденты могут косвенно пользоваться преимуществами договоров, заключенных другим государством, оно может быть мало заинтересовано в предоставлении взаимных преимуществ резидентам этого другого государства путем заключения налогового договора. Кроме того, в таком случае косвенно получаемые выгоды могут оказаться неуместными с учетом характера налоговой системы бывшего государства; если, наПример, это государство не взимает подоходный налог с определенного вида дохода, было бы неуместно, чтобы его резиденты пользовались положениями налогового договора, заключенного между двумя другими государствами, которые предусматривают снижение или отмену налогообложения у источника для этого вида дохода и которые были разработаны исходя из предположения, что два договаривающихся государства будут облагать налогом такой доход.

5. Положения пунктов 1-7 направлены на отказ в предоставлении договорных льгот в случае структур, которые обычно приводят к косвенному предоставлению договорных льгот лицам, не имеющим прямого права на эти льготы, признавая при этом, что в некоторых случаях лица, не являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут создать предприятие в этом государстве по законным деловым причинам. Хотя эти положения применяются независимо от того, была ли конкретная структура создана в целях заключения договора, статья позволяет компетентному органу Договаривающегося государства предоставлять договорные льготы, если другие положения статьи в противном случае отказали бы в этих льготах, но компетентный орган определяет, что структура не имела в качестве одной из своих основных целей получение льгот по Конвенции.

6. Статья ограничивает общую сферу действия других положений Конвенции, включая положения статьи 1, согласно которым Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами Договаривающегося государства. Пункт 1 статьи предусматривает, что резидент Договаривающегося государства не имеет права на преимущества Конвенции, если он не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2 или если преимущества не предоставляются в соответствии с положениями пунктов 3, 4, 5 или 6. Пункт 2 определяет, кто составляет "квалифицированное лицо", ссылаясь на характер или признаки различных категорий лиц; любое лицо, к которому применяется этот пункт, имеет право на все блага Конвенции. Согласно пункту 3, лицо имеет право на выгоды Конвенции в отношении статьи дохода, даже если оно не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2, если эта статья дохода является результатом или сопутствует активному ведению бизнеса в государстве проживания этого лица (с учетом некоторых исключений). Параграф 4 - это положение о "производных льготах", которое позволяет определенным организациям, принадлежащим резидентам третьих государств, получать льготы по договору при условии, что эти резиденты имели бы право на эквивалентные льготы, если бы они инвестировали напрямую. Параграф 5 - это положение о "штаб-квартире компании", согласно которому компания, не имеющая права на льготы в соответствии с параграфом 2, может, тем не менее, претендовать на льготы в отношении определенных статей дохода. Параграф 6 включает положения, которые позволяют компетентному органу Договаривающегося государства предоставлять льготы по договору в тех

случаях, когда другие положения статьи в противном случае отказали бы в предоставлении таких льгот. Параграф 7 включает ряд определений, которые применяются для целей данной статьи.

Пункт 1: положение, ограничивающее преимущества договора резидентом Договаривающегося государства, который является "квалифицированным лицом"

Упрощенная и подробная версии

1. Если в настоящей статье не предусмотрено иное, резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы по настоящей Конвенции (кроме льготы, предусмотренной пунктом 3 статьи 4, пунктом 2 статьи 9 или статьей 25), если только такой резидент не является "квалифицированным лицом", как оно определено в пункте 2, в то время, когда такая льгота предоставлялась бы.

Комментарий к пункту 1 упрощенного и подробного вариантов

7. Пункт 1 как упрощенного, так и подробного вариантов предусматривает, что резидент Договаривающегося государства, как он определен в статье 4, будет иметь право на льготы, предоставляемые резидентам Договаривающихся государств в соответствии с Конвенцией, только если он является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2 или если льготы не предоставляются иным образом в соответствии с пунктами 3, 4, 5 или 6. Преимущества, предоставляемые резиденту Договаривающегося государства в соответствии с Конвенцией, включают все ограничения прав Договаривающихся государств на налогообложение в соответствии со статьями 6-22, устранение двойного налогообложения, предусмотренное статьей 23, и защиту, предоставляемую резидентам Договаривающегося государства в соответствии со статьей 24. Статья, однако, не ограничивает доступность договорных выгод в соответствии с пунктом 3 статьи 4, пунктом 2 статьи 9 или статьей 25 или в соответствии с теми немногими положениями Конвенции, которые не требуют, чтобы лицо было резидентом Договаривающегося государства для того, чтобы воспользоваться преимуществами этих положений (наПример, положения пункта 1 статьи 24, в той степени, в которой они применяются к гражданам, не являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся государств). Хотя положения пункта 3 статьи 7 имеют общие черты с пунктом 2 статьи 9, доступность преимуществ пункта 3 статьи 7 ограничена пунктом 1 статьи 29, поскольку освобождение от двойного налогообложения по статье 7 в значительной степени зависит от положений пункта 2 этой статьи (см. пункты 40-57 Комментария к статье 7), и было бы непоследовательно быть более щедрым в отношении освобождения, предусмотренного пунктом 3 статьи 7, чем в отношении освобождения, предусмотренного пунктом 2 этой статьи.

8. Параграф 1 никоим образом не расширяет сферу действия льгот, предоставляемых другими положениями Конвенции. Таким образом, резидент Договаривающегося государства, являющийся "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2, должен по-прежнему удовлетворять условиям других положений Конвенции для получения этих льгот (наПример, этот резидент должен быть бенефициарным владельцем дивидендов, чтобы воспользоваться положениями пункта 2 статьи 10), и эти льготы могут быть отклонены или ограничены в соответствии с применимыми правилами по борьбе со злоупотреблениями, такими как правила в пунктах 8 и 9.

9. Пункт 1 применяется в любое время, когда Конвенция в противном случае предоставляла бы выгоду резиденту Договаривающегося государства. Так, наПример, он применяется в момент получения резидентом Договаривающегося государства дохода, к которому применяется статья 6, в момент выплаты резиденту Договаривающегося государства дивидендов, к которым применяется статья 10, или в любой момент получения прибыли, к которой применяется статья 7. Этот пункт требует, чтобы для получения права на выгоду, предусмотренную соответствующим положением Конвенции, резидент Договаривающегося государства должен быть "квалифицированным лицом" по смыслу пункта 2 в соответствующее время. В некоторых случаях, однако, определение "квалифицированного лица" требует, чтобы резидент Договаривающегося государства удовлетворял определенным условиям в течение определенного периода времени для того, чтобы быть "квалифицированным лицом" в данный момент времени.

10. Поскольку определение "эквивалентного бенефициара", которое будет использоваться для целей пункта 4 подробного варианта, касающегося производных льгот, будет исключать лиц, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, не столь благоприятное, как освобождение, предоставляемое в

соответствии с Конвенцией, это определение будет иметь так называемый "обрывной" эффект отказа во всех договорных льготах, даже если разница в льготах, предоставляемых двумя конвенциями, относительно незначительна. В этом случае некоторые государства считают целесообразным предоставить освобождение от налогообложения государством источника, аналогичное освобождению, которое было бы предоставлено в соответствии с другой конвенцией. Такой режим может быть достигнут с помощью альтернативных положений, включенных в пункт 147 ниже, которые относятся к налогообложению дивидендов, процентов и роялти, и которые представляют собой положения, смягчающие так называемый "эффект обрыва", когда потенциальный эквивалентный бенефициар в соответствии с другой конвенцией имеет право на ограничения в отношении налогообложения государством источника, которые не столь благоприятны, как те, которые предусмотрены Конвенцией. Вместо отказа от всех договорных льгот в отношении такого дохода, эти положения предоставляют ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые были бы доступны в соответствии с другой конвенцией. Для того чтобы пункт 1 не отрицал льготы, предоставляемые в соответствии с этими альтернативными положениями, что противоречило бы цели этих положений, эти государства должны принять другой вариант пункта 1, который будет сформулирован следующим образом:

Если иное не предусмотрено в настоящей статье и в [ссылка на пункты статей 10, 11 и 12, которые относятся к так называемому "эффекту обрыва"], резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы настоящей Конвенцией (кроме льготы, предусмотренной пунктом 3 статьи 4, пунктом 2 статьи 9 или статьей 25), если такой резидент не является "квалифицированным лицом", как определено в пункте 2, в то время, когда такая льгота предоставлялась бы.

Параграф 2: ситуации, когда резидент является квалифицированным лицом

Упрощенная и подробная версии

2. Резидент Договаривающегося государства является квалифицированным лицом в то время, когда Конвенция в противном случае предоставляла бы льготу, если в это время резидент является:

Комментарий к преамбуле пункта 2 упрощенного и подробного вариантов

11. Каждый из подпунктов пункта 2 упрощенного и подробного вариантов описывает категорию резидентов, которые являются квалифицированными лицами на момент, когда заявлены соответствующие льготы по договору.

12. Предполагается, что положения пункта 2 будут самоисполнимыми. В отличие от положений пунктов 5 (упрощенная версия)/6 (подробная версия), рассмотренных ниже, для получения льгот по пункту 2 не требуется предварительного решения или одобрения компетентного органа. Разумеется, налоговые органы могут в ходе проверки установить, что налогоплательщик неправильно истолковал данный пункт и не имеет права на заявленные льготы.

Подпункт a): физические лица

Упрощенная и подробная версии

a) индивидуум;

Комментарий к подпункту a) пункта 2 упрощенного и подробного вариантов

13. Подпункт a) как упрощенного, так и подробного вариантов предусматривает, что любое физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, будет являться квалифицированным лицом. Как объясняется в параграфе 61 ниже, согласно некоторым положениям договоров, механизм коллективных инвестиций должен рассматриваться как физическое лицо для целей применения соответствующего договора; в этом случае такой механизм коллективных инвестиций будет представлять собой квалифицированное лицо в силу подпункта a).

Подпункт b): Договаривающиеся государства, политические подразделения и их учреждения и органы

Упрощенная и подробная версии

b) этого Договаривающегося государства, или его политического подразделения или местного органа власти, или агентства или инструментария этого государства, политического подразделения или местного органа власти;

Комментарий к подпункту b) пункта 2 упрощенного и подробного вариантов

14. Подпункт b) как упрощенного, так и подробного вариантов предусматривает, что Договаривающиеся государства и любое их политическое подразделение или местный орган власти являются квалифицированными лицами. Эти слова относятся к любой части государства, наПример, к отдельному фонду, учрежденному государством, который не является отдельным лицом и не принадлежит ему. Согласно последней части подпункта, отдельное юридическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства и являющееся агентством или орудием Договаривающегося государства или его политического подразделения или местного органа власти, также будет квалифицированным лицом и, следовательно, будет иметь право на все преимущества Конвенции, пока оно квалифицируется в качестве такового. Понятие "агентство или инструментарий" ограничивается организациями, созданными государством (или его политическим подразделением или местным органом власти) для выполнения исключительно функций правительственного характера; оно не применяется, наПример, к компании, которая действует как агент государства для определенных целей, но не была создана государством для выполнения функций правительственного характера. Формулировку подпункта, возможно, потребуется адаптировать, чтобы отразить различную правовую природу, которую государственные организации, такие как фонды национального благосостояния, могут иметь в Договаривающихся государствах, а также различные мнения, которые эти государства могут иметь относительно применения статьи 4 к этим организациям (см. пункты 50-53 комментария к статье 1 и пункты 8.5 и 8.11 комментария к статье 4).

Подпункт c): компании и организации, акции которых торгуются на бирже

Упрощенная версия

в) компания или другое юридическое лицо, если основной класс ее акций регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах;

Подробная версия

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

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

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

Комментарий к подпункту c) пункта 2 упрощенного варианта

15. В подпункте c) упрощенного варианта признается, что, поскольку акции публично торгуемых компаний и некоторых организаций, как правило, широко распространены, эти компании и организации вряд ли будут созданы для целей покупки договоров. Термины "акции", "основной класс акций" и "признанная фондовая биржа" определены в пункте 7; как указано в определении "акций", этот термин охватывает сопоставимые доли в юридических лицах, помимо компаний, к которым применяется данный подпункт; это включает, наПример, публично торгуемые паи траста.

Комментарий к подпункту c) пункта 2 подробного варианта

16. В подпункте c) признается, что, как правило, поскольку акции публично торгуемых компаний и некоторых организаций обычно широко распространены, эти компании и организации вряд ли будут созданы для целей покупки договоров.

17. Подпункт c) предусматривает, что компания или организация, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, является квалифицированным лицом в то время, когда Конвенция предоставляет льготу, если в течение всего налогооблагаемого периода, включающего

это время, основной класс ее акций и любой непропорциональный класс акций регулярно торгуется на одной или более признанных фондовых биржах, при условии, что компания или организация также удовлетворяет по крайней мере одному из следующих дополнительных требований: во-первых, основной класс акций компании или организации в основном торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания или организация, или, во-вторых, основное место управления и контроля компании или организации находится в государстве ее резиденции. Эти дополнительные требования учитывают тот факт, что хотя компания или организация, акции которой обращаются на бирже, технически может быть резидентом данного государства, она может не иметь достаточных отношений с этим государством, чтобы оправдать разрешение такой компании или организации получать выгоды от договоров, заключенных этим государством. Такая достаточная связь может быть установлена тем фактом, что акции публично торгуемой компании или организации в основном торгуются на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства компании или организации; учитывая тот факт, что глобализация финансовых рынков означает, что акции публично торгуемых компаний, являющихся резидентами некоторых государств, часто торгуются на иностранных фондовых биржах, альтернативный тест предусматривает, что такая достаточная связь может быть также установлена тем фактом, что компания или организация в основном управляется и контролируется в государстве ее резидентства.

18. Компания или организация, основной класс акций которой регулярно торгуется на признанной фондовой бирже, тем не менее, не будет иметь права на льготы в соответствии с подпунктом c) пункта 2, если она имеет непропорционально большой класс акций, который не регулярно торгуется на признанной фондовой бирже.

19. Термины "признанная фондовая биржа", "акции", "основной класс акций" и "непропорциональный класс акций" определены в пункте 7. Как указано в этих определениях, термин "акции" охватывает сопоставимые доли участия в организациях, отличных от компаний, к которым применяется данный подпункт; это включает, наПример, публично торгуемые паи траста.

20. Требование о регулярной торговле может быть выполнено путем торговли выпущенными акциями на любой признанной бирже или биржах, расположенных в любом из государств. Торговля на одной или нескольких признанных фондовых биржах может быть объединена для целей этого требования; таким образом, компания или организация может удовлетворять этому требованию, если ее акции регулярно торгуются, полностью или частично, на признанной фондовой бирже, расположенной в другом Договаривающемся государстве.

21. Подраздел (i) включает дополнительное требование о том, что акции компании или организации в основном обращаются на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве проживания компании или организации. Как правило, основной класс акций компании или организации "преимущественно торгуется" на одной или нескольких признанных фондовых биржах, расположенных в государстве местонахождения этой компании или организации, если в течение соответствующего налогового года количество акций основного класса компании или организации, которые торгуются на этих фондовых биржах, превышает количество акций основного класса компании или организации, которые торгуются на установленных рынках ценных бумаг в любом другом государстве. Некоторые государства, однако, считают, что тот факт, что акции компании или организации, являющейся резидентом Договаривающегося государства, обращаются в основном на признанных фондовых биржах, расположенных в других государствах (наПример, в государстве, входящем в Европейскую экономическую зону, в рамках которой правила, касающиеся фондовых бирж и ценных бумаг, создают единый рынок для торговли ценными бумагами), является достаточной гарантией против использования этой компании или организации в целях заключения договора; государства, разделяющие эту точку зрения, могут соответствующим образом изменить подпункт (i).

22. Подраздел (ii) предусматривает альтернативное требование, применимое к компании или организации, основной класс акций которой регулярно торгуется на признанных фондовых биржах, но не торгуется преимущественно на признанных фондовых биржах, расположенных в государстве резидентства компании или организации. Такая компания или организация может

претендовать на льготы по договору, если ее "основное место управления и контроля" (как определено в пункте 7) находится в государстве ее резидентства.

23. Условия подпункта c) должны выполняться в течение всего налогооблагаемого периода компании или организации. Это не требует, чтобы акции компании или организации торговались на соответствующих фондовых биржах каждый день соответствующего периода. Для того чтобы акции считались регулярно обращающимися на одной или нескольких фондовых биржах в течение всего налогооблагаемого периода, необходимо, чтобы более чем очень небольшой процент акций активно обращался в течение достаточно большого числа дней, входящих в этот период. Тест будет выполнен, наПример, если 10 процентов от среднего количества размещенных акций определенного класса компании будут торговаться в течение 60 дней торгов, приходящихся на налогооблагаемый период компании. Выражение "налогооблагаемый период" в подпунктах c) и e) относится к периоду, за который должна быть подана годовая налоговая декларация в государстве резидентства компании или юридического лица. Если Договаривающиеся государства имеют во внутреннем законодательстве понятие, соответствующее "налогооблагаемому периоду", наПример, "налогооблагаемый год", они могут свободно заменить ссылку на налогооблагаемый период этим другим понятием.

Подпункт d) (подробная версия): аффилированные лица компаний и организаций, акции которых торгуются на бирже

Только подробная версия:

d) компания, если:

(i) в течение налогооблагаемого периода, включающего это время, не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любого непропорционального класса акций) компании прямо или косвенно принадлежит пяти или менее компаниям или юридическим лицам, имеющим право на льготы в соответствии с подпунктом c) настоящего пункта, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом Договаривающегося государства, от которого испрашивается льгота в соответствии с настоящей Конвенцией, или является квалифицированным промежуточным владельцем; и

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, кроме как по статье 10, менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы за налогооблагаемый период, который включает это время, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, подлежащих вычету в этот налогооблагаемый период для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местопребывания компании (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые сделки) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на преимущества настоящей Конвенции согласно подпунктам a), b), c) или e);

Комментарий к подпункту d) пункта 2 подробного варианта

24. Подпункт d) распространяет принцип, лежащий в основе подпункта c) (т.е. что компании и организации, акции которых торгуются на бирже, вряд ли будут созданы для целей покупки договоров), на некоторые компании, в которых пять или менее компаний и организаций, акции которых торгуются на бирже, владеют контрольным пакетом акций, при соблюдении дополнительных условий.

25. Для того чтобы компания-резидент Договаривающегося государства имела право на все преимущества Конвенции согласно подпункту d) в определенное время, эта компания должна удовлетворять двум условиям, применимым к налогооблагаемому периоду, который включает это время.

26. Во-первых, согласно подпункту (i), компания должна соответствовать критерию владения. Согласно этому критерию, пять или менее публично торгуемых компаний или организаций, описанных в подпункте c), должны быть в течение данного налогооблагаемого периода прямыми или косвенными владельцами не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости

акций компании (и не менее 50 процентов любого несоразмерного класса акций). Однако если компании или организации, акции которых торгуются на бирже, являются косвенными владельцами, то каждая из промежуточных компаний или организаций должна либо быть резидентом Договаривающегося государства, от которого запрашивается льгота в соответствии с настоящей Конвенцией, либо быть "квалифицируемым промежуточным владельцем". Термин "квалифицированный промежуточный владелец" определен в пункте 7; согласно этому определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося государства, что и компания, требующая льгот в соответствии с подпунктом d).

27. Так, наПример, компания-резидент Договаривающегося государства удовлетворяет требованиям подпункта (i), если она полностью принадлежит компании, которая является резидентом того же государства и которая удовлетворяет требованиям подпункта c). Кроме того, если публично торгуемая материнская компания в другом Договаривающемся государстве косвенно владеет компанией через цепочку дочерних компаний, то каждая такая дочерняя компания в цепочке, как промежуточный владелец, должна быть резидентом Договаривающегося государства, от которого запрашивается льгота по настоящей Конвенции, или квалифицированным промежуточным владельцем, чтобы компания отвечала критерию владения в подпункте (i).

28. Фраза "50 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций", которая используется в подпунктах d) и f) и в других частях пунктов 1-7, относится к участию, которое представляет как не менее 50 процентов всех прав голоса в соответствующей компании или организации, так и не менее 50 процентов стоимости всех акций этой компании или организации. Таким образом, этот тест не будет соблюден в случае участия, которое удовлетворяет условию права голоса, но не удовлетворяет условию стоимости (или наоборот).

29. Согласно второму условию, включенному в подраздел (ii), компания также должна пройти тест на размывание базы в отношении любых льгот по договору, на которые она претендует (кроме льгот в отношении дивидендов по статье 10). Этот тест на размывание базы выполняется, если:

менее 50 процентов валового дохода компании (и менее 50 процентов валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме выплат лицам, не имеющим права на льготы, которые вычитаются в налоговых целях при расчете налога компании в государстве проживания, и

менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы (если есть проверяемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме выплат неправомочным лицам, которые вычитаются в налоговых целях при расчете налога любого члена проверяемой группы в государстве резидентства компании, заявляющей о льготах по договору.

30. Термин "неправомочные лица", используемый в предыдущем пункте, означает любых лиц, кроме резидентов каждого Договаривающегося государства, которые имеют право на выгоды настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2. Таким образом, юридические лица, являющиеся резидентами Договаривающихся государств и имеющие право на льготы настоящей Конвенции в соответствии с данным подпунктом или подпунктом f) пункта 2, являются неправомочными лицами; это гарантирует, что данные юридические лица не будут использоваться в механизмах, которые могут позволить инвесторам из третьих стран косвенно аккумулировать значительную сумму платежей, размывающих базу, произведенных компанией, добивающейся льгот в соответствии с данным подпунктом. Параграф 7 включает определение терминов "проверенная группа" и "валовой доход", которые используются в подразделе (ii).

31. Для целей теста на эрозию базы вычитаемые платежи не включают суммы, выплаченные или начисленные в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество. В той степени, в которой они вычитаются из налогооблагаемой базы, трастовые выплаты являются вычитаемыми платежами. Вычеты по амортизации, которые не представляют собой выплаты или начисления другим лицам, не принимаются во внимание для этой цели. Кроме того, в случае проверяемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, выплаты процентов не являются суммами, выплаченными или начисленными в ходе обычной

хозяйственной деятельности за услуги или материальное имущество, и, следовательно, будут учитываться, если они произведены в пользу лица, не имеющего права на вычет.

32. Следующие Примеры иллюстрируют применение Договаривающимся государством (именуемым в Примерах как "первое упомянутое государство") теста на размывание базы, предусмотренного подпунктом (ii) подпункта d), с учетом определений "тестируемой группы" и "валового дохода" в пункте 7:

Пример A: Предположим, что во все соответствующие периоды времени R3 является компанией, полностью принадлежащей другой компании, R2, которая, в свою очередь, полностью принадлежит R1, публично торгуемой компании, удовлетворяющей требованиям подпункта c). R3, R2 и R1 являются резидентами другого Договаривающегося государства в соответствии со статьей 4 и входят в одну и ту же группу налоговой консолидации. Тест на право собственности в подпункте (i) подпараграфа d) выполняется, поскольку R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпараграфа c), косвенно владеет не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости R3 (и не менее 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости любого несоразмерного класса акций R3), а R2, которая является промежуточным владельцем, является резидентом другого Договаривающегося государства и поэтому является квалифицируемым промежуточным владельцем.

В течение налогооблагаемого периода, включающего время, когда льгота в противном случае была бы предоставлена первым упомянутым государством, R3 получает: во-первых, 200 дивидендов от компании-резидента третьего государства, которые исключаются из валового дохода R3 в другом Договаривающемся государстве; и, во-вторых, 100 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, на которые R3 претендует в соответствии со статьей 11 Конвенции. R3 производит платеж, уменьшающий базу, в размере 49 в пользу лица, не имеющего на это права, и выплачивает дивиденды в размере 51 в пользу R2. В дополнение к дивидендам в размере 51, которые она получает от R3, R2 получает дополнительные валовые поступления в размере 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу. R2 производит уменьшающий базу платеж в размере 51 в пользу лица, не имеющего права на получение дохода.

В данном Примере проверяемая группа, как определено в пункте 7, состоит из R3, R2 и R1, поскольку эти три компании участвуют в режиме налоговой консолидации. Для того чтобы иметь право на льготы в отношении процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, R3 и проверяемая группа должны соответствовать тесту на размывание базы, предусмотренному подпараграфом (ii).

Валовой доход R3, как определено в пункте 7, составляет 100 (проценты, возникающие в первом упомянутом государстве), поскольку дивиденды в размере 200, выплаченные R3 от компании третьего государства, исключены. Таким образом, за налогооблагаемый период, за который R3 обращается за льготами, менее 50 валового дохода R3 приходится на выплаты, уменьшающие базу, в пользу лиц, не имеющих права на льготы. R3 произвела только 49 выплат, уменьшающих базу, и поэтому удовлетворяет той части теста на уменьшение базы, которая к ней применима.

Валовой доход проверяемой группы, рассчитанный в соответствии с налоговым законодательством другого Договаривающегося государства, исключает 200 дивидендов, выплаченных R3 от компании третьего государства, а также внутригрупповые операции (т.е. 51 дивиденд от R3 к R2). Таким образом, валовой доход проверяемой группы составляет 200 (100 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 R2, полученных от лиц, не входящих в проверяемую группу). Таким образом, в течение рассматриваемого налогооблагаемого периода проверяемая группа должна произвести менее 100 платежей, уменьшающих базу, в пользу неправомочных лиц, чтобы выполнить тест на уменьшение базы, предусмотренный подразделом (ii).

В данном Примере R3 не удовлетворяет требованиям подпункта d). Несмотря на то, что 49 выплат R3 в пользу неприемлемых лиц не превышает допустимый предел менее 50, общая сумма выплат в пользу неприемлемых лиц в размере 100 (49 + 51), превышающая допустимый предел выплат в пользу неприемлемых лиц, который составлял менее 100.

Пример B: Предположим те же факты, что и в Примере A, за исключением того, что R3 получает 100 от дивидендов, выплаченных компанией-резидентом первого упомянутого государства, а не от процентов, возникающих в этом государстве, и не имеет другого валового дохода в

налогооблагаемом году. Поскольку единственная льгота по договору, на которую претендует R3, предусмотрена статьей 10 в отношении дивидендов, R3 не обязана применять тест на размывание базы в соответствии с подразделом (ii). Соответственно, R3 будет являться квалифицированным лицом в отношении дивидендов в соответствии с подпунктом d), поскольку она удовлетворяет требованию владения в соответствии с подпунктом (i).

Пример C: Предположим, что во все соответствующие периоды времени P2 (соответствующая компания) является компанией, которая полностью принадлежит P1, публично торгуемой компании, удовлетворяющей требованиям подпункта c). P2 и P1 являются резидентами другого Договаривающегося государства.

В течение рассматриваемого налогооблагаемого года единственной статьей дохода P2 являются проценты в размере 100, возникающие в первом упомянутом государстве, в отношении которых P2 стремится воспользоваться преимуществами статьи 11. P2 производит вычитаемый процентный платеж в размере 100 в пользу P1, лица, удовлетворяющего подпункту c). P1 производит вычитаемый платеж в течение того же налогооблагаемого периода в размере 100 в пользу ThirdCo, компании-резидента государства Y. P2, через P1, косвенно произвел платеж, уменьшающий базу, в размере 100 в пользу неправомочного лица. В этом Примере тест на эрозию базы согласно подразделу (ii) не выполняется, и P2 не будет квалифицированным лицом.

33. Как указано в комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые соглашения следует включить положения, отказывающие в применении конкретных положений соглашений в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам (как определено в пункте 7), которые получают выгоду от режимов, представляющих собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-106 комментария к статье 1), и отказывающие в применении статьи 11 в отношении процентов, выплачиваемых связанным лицам, которые получают выгоду от положений внутреннего законодательства, предусматривающих условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 комментария к статье 1). Эти государства, возможно, захотят изменить тест на эрозию базы в подразделе (ii), чтобы включить в категорию "неприемлемых лиц" лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении вычитаемых платежей, произведенных или начисленных в их пользу. Это может быть сделано путем внесения следующих изменений в подпункт (ii):

(ii) в отношении льгот по настоящей Конвенции, кроме как по статье 10, менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы за налогооблагаемый период, который включает это время, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, которые в этом налогооблагаемом периоде подлежат вычету для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местонахождения компании (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые сделки)

A) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющими право на преимущества настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e);

B) лицам, которые связаны с лицом, описанным в данном подпункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, включающий определение "специальный налоговый режим"] настоящей Конвенции, в отношении вычитаемого платежа; или

C) в отношении выплаты процентов - лицам, которые связаны с лицом, описанным в данном подпараграфе, и которые пользуются условными вычетами, описанными в [ссылка на параграф статьи 11, относящийся к условным вычетам на капитал].

34. Следующий Пример иллюстрирует применение альтернативной формулировки испытания на эрозию основания, приведенной в предыдущем параграфе:

Пример: Предположим те же факты, что и в Примере B в пункте 32 выше, за исключением того, что единственными статьями дохода R3 являются 100 роялти, возникающие в государстве, от которого запрашиваются льготы по договору, в отношении которых R3 пытается получить льготы по статье 12. R3 производит вычитаемый платеж роялти в размере 100 в пользу R1. Во все

соответствующие периоды времени R1 пользуется специальным налоговым режимом (как определено в данной Конвенции) в отношении роялти.

Условие собственности, предусмотренное подпунктом (i) подпараграфа d), выполняется, поскольку R1, компания, удовлетворяющая требованиям подпараграфа c), косвенно владеет не менее 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости R3, а R2 является квалифицированным промежуточным собственником. Однако, несмотря на то, что R1 является лицом, удовлетворяющим требованиям подпункта c), вычитаемый платеж роялти, произведенный R1 компанией R3, является платежом, уменьшающим базу, поскольку R1 является неправомочным лицом. R1 является связанным лицом по отношению к R3 и получает выгоду от специального налогового режима в отношении дохода от роялти. В данном Примере R3 не удовлетворяет тесту на размывание базы в соответствии с подразделом (ii), поскольку R3 произвел 100 размывающих базу платежей лицу, которое получает выгоду от специального налогового режима, и сумма, 100, превышает допустимый предел размывающих базу платежей R3 в пользу неприемлемых лиц (этот предел превышен, если общая сумма этих платежей не ниже 50).

35. Однако некоторые другие государства могут посчитать, что нет необходимости вводить условие эрозии базы, предусмотренное подпунктом (ii), в случае компаний, которые в основном принадлежат публично торгуемым компаниям или организациям. Поэтому эти государства, возможно, пожелают опустить подпункт d) и использовать следующий вариант подпункта c), который будет касаться как компаний или организаций, находящихся на публичном рынке, так и компаний, в которых пять или менее компаний или организаций, находящихся на публичном рынке, владеют контрольным пакетом акций (государствам, придерживающимся такого подхода, следует также изменить нумерацию последующих подпунктов пункта 2 и заменить ссылки на "подпункт c)" ссылками на "подпункт i) подпункта c)" в формулировке "размывание собственности/базы", "производные льготы" и правила штаб-квартиры компании, чтобы избежать проблемы, описанной в пункте 30 выше):

в) компания или другое юридическое лицо, если в течение всего налогооблагаемого периода, включающего это время:

(i) основной класс его акций (и любой несоразмерный класс акций) регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, и либо:

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

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

(ii) не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости акций (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любого непропорционального класса акций) компании или организации прямо или косвенно принадлежит пяти или менее компаниям или организациям, имеющим право на льготы в соответствии с подпунктом (i) настоящего подпараграфа, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом Договаривающегося государства, от которого испрашивается льгота в соответствии с настоящей Конвенцией, или является квалифицированным промежуточным владельцем;

Подпункт d) (упрощенная версия)/e) (подробная версия): некоммерческие организации и признанные пенсионные фонды

Упрощенная версия

d) лицо, не являющееся физическим лицом, которое:

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

(ii) является признанным пенсионным фондом;

Подробная версия

e) лицо, не являющееся физическим лицом, которое:

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

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

A) физические лица, являющиеся резидентами этого другого государства, имеют право на преимущества всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения между этим другим государством и государством, от которого требуются преимущества настоящей Конвенции, и

B) в отношении дохода, указанного в статьях 10 и 11 настоящей Конвенции, если бы это лицо было резидентом этого другого государства, имеющим право на все преимущества этой другой конвенции, оно имело бы право, согласно такой конвенции, на ставку налога в отношении конкретного класса дохода, в отношении которого испрашиваются преимущества в соответствии с настоящей Конвенцией, по крайней мере, такую же низкую, как ставка, применяемая в соответствии с настоящей Конвенцией; или

(iii) является признанным пенсионным фондом, к которому применяется подпункт (ii) определения признанного пенсионного фонда в пункте 1 статьи 3, при условии, что он создан и управляется исключительно или почти исключительно для инвестирования средств в пользу организаций или механизмов, упомянутых в предыдущем подпункте;

Комментарий к подпункту d) пункта 2 упрощенного варианта

36. Подпункт d) упрощенного варианта предусматривает правила, согласно которым определенные некоммерческие организации (в той степени, в которой они квалифицируются как резиденты Договаривающегося государства, как объясняется в пункте 8.11 Комментария к статье 4) и признанные пенсионные фонды будут иметь право на все преимущества Конвенции.

37. Организации каждого государства, которые будут описаны в подразделе (i), как правило, соответствуют организациям, которые не платят налоги в государстве своего проживания и которые созданы и функционируют исключительно для выполнения определенных социальных функций (наПример, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных). Описание таких организаций, которое будет включено в подпункт (i) в отношении каждого государства, обычно ссылается на положения внутреннего законодательства этого государства, которые описывают эти организации, или на факторы внутреннего законодательства, которые позволяют идентифицировать эти организации. В зависимости от используемой формулировки, государства могут также пожелать внести изменения в подраздел (i), чтобы позволить своим компетентным органам впоследствии договориться об изменении или дополнении представленного описания.

38. Подраздел (ii) относится к любой организации, которая квалифицируется как "признанный пенсионный фонд" в соответствии с определением этого термина в пункте 1 статьи 3.

Комментарий к подпункту e) пункта 2 подробного варианта

39. Подпункт e) подробной версии предусматривает правила, согласно которым определенные некоммерческие организации (в той степени, в которой они квалифицируются как резиденты Договаривающегося государства, как объясняется в пункте 8.11 Комментария к статье 4) и определенные признанные пенсионные фонды будут иметь право на все преимущества Конвенции.

40. Организации, описанные в подпункте (i), автоматически получают право на льготы по договору независимо от резидентства их бенефициаров или членов. Такие организации, как правило, соответствуют организациям, которые не платят налоги в государстве своего местонахождения и которые созданы и функционируют исключительно для выполнения определенных социальных функций (наПример, благотворительных, научных, художественных, культурных или образовательных). Описание таких организаций, которое будет включено в подпункт (i) в отношении каждого государства, как правило, будет ссылаться на положения

внутреннего законодательства этого государства, которые описывают эти организации, или на факторы внутреннего законодательства, которые позволяют идентифицировать эти организации. В зависимости от используемой формулировки, государства могут также захотеть внести изменения в подраздел (i), чтобы позволить своим компетентным органам впоследствии договориться об изменении или дополнении представленного описания.

41. Согласно подпункту (ii), признанный пенсионный фонд, который подпадает под подпункт (i) определения этого термина в пункте 1 статьи 3 (это та часть определения, которая применяется к организации, которая управляет или предоставляет пенсионные пособия и вспомогательные или случайные льготы физическим лицам), будет претендовать на льготы по договору, если более 50 процентов бенефициарных интересов в этом лице принадлежит физическим лицам - резидентам одного из Договаривающихся государств или если более определенного процента этих бенефициарных интересов, которые будут определены в ходе двусторонних переговоров, принадлежат таким резидентам или физическим лицам, являющимся резидентами третьих государств, при условии, что в последнем случае выполняются два дополнительных условия: во-первых, эти лица имеют право на преимущества всеобъемлющей налоговой конвенции, заключенной между этим третьим государством и государством источника, и, во-вторых, эта конвенция предусматривает аналогичное или большее снижение налогов у источника на проценты и дивиденды, получаемые пенсионными фондами этого третьего государства. Для целей данного положения термин "бенефициарные интересы этого лица" следует понимать как относящийся к интересам, принадлежащим лицам, имеющим право на получение пенсионных выплат от фонда. Некоторые государства, однако, считают, что риск "покупки" договора признанными пенсионными фондами не оправдывает затраты на соблюдение, связанные с требованием к фондам определять договорное место жительства и правомочия лиц, имеющих право на получение пенсионных пособий. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут соответствующим образом изменить подразделы (ii) и (iii) и, наПример, могут просто заменить эти два подраздела одним подразделом, который будет гласить "является признанным пенсионным фондом", что, как и положение, содержащееся в упрощенном варианте, обеспечит, что любой признанный пенсионный фонд, подпадающий под определение, содержащееся в пункте 1 статьи 3, будет автоматически являться "квалифицированным лицом".

42. Подраздел (iii) применяется к так называемым "фондам фондов", которые упоминаются в подразделе (ii) определения "признанного пенсионного фонда" в пункте 1 статьи 3. Это фонды, которые непосредственно не предоставляют пенсионные выплаты физическим лицам, но созданы и функционируют для инвестирования средств признанных пенсионных фондов, которые сами подпадают под действие подпункта (i) определения "признанного пенсионного фонда". Подраздел (iii) применяется, однако, только в том случае, если практически весь доход такого "фонда фондов" получен от инвестиций, сделанных в пользу признанных пенсионных фондов, имеющих право на льготы в соответствии с подразделом (ii).

Подпункт e) (упрощенный вариант)/f) (подробный вариант): собственность/размывание основания

Упрощенная версия

> e) лицо, не являющееся физическим лицом, если в это время и по крайней мере в половину дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, которые являются резидентами этого Договаривающегося государства и которые имеют право на преимущества настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a)-d), прямо или косвенно владеют по крайней мере 50 процентами акций этого лица;

Подробная версия

> f) лицо, не являющееся физическим лицом, если:

(i) в это время и по меньшей мере в половину дней двенадцатимесячного периода, который включает это время, лица, которые являются резидентами этого Договаривающегося Государства и которые имеют право на преимущества настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e), прямо или косвенно владеют акциями, представляющими не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любого непропорционального класса акций) акций данного лица, при условии, что в

случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

(ii) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налогооблагаемый период, включающий это время, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, вычитаемых для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве проживания лица (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, и в случае проверенной группы, не включая внутригрупповые сделки), лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющих право на выгоды настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) настоящего пункта;

Комментарий к подпункту e) пункта 2 упрощенного варианта

43. Подпункт e) упрощенного варианта предусматривает дополнительный метод получения льгот по договору, который применяется к любой форме юридического лица, являющегося резидентом Договаривающегося государства. Согласно этому подпункту, любое юридическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, может претендовать на льготы по договору, если в момент, когда соответствующая льгота по договору в противном случае была бы предоставлена, и по крайней мере в половину дней двенадцатимесячного периода, включающего это время, не менее 50 процентов акций этого юридического лица прямо или косвенно принадлежат лицам, которые являются резидентами этого Договаривающегося государства и которые сами имеют право на льготы по настоящей Конвенции в соответствии с предыдущими подпунктами пункта 2 (т.е. подпунктами a) и b).т.е. подпункты a), b), c) или d) упрощенного варианта).

44. Согласно определению термина "акции" в пункте 7, этот термин охватывает сопоставимые доли в организациях, отличных от компаний, к которым применяется данный подпункт; это включает, наПример, паи траста.

45. В отличие от соответствующего положения в подпункте f) подробного варианта, подпункт e) упрощенного варианта не требует, чтобы предприятие также удовлетворяло тесту на размывание базы. Также, в случае косвенного владения, он не устанавливает никаких требований, применимых к промежуточным владельцам. Комментарий к подпункту f) пункта 2 подробного варианта

46. Подпункт f) подробного варианта предусматривает дополнительный метод получения льгот по договору, который применяется к любой форме юридического лица, являющегося резидентом Договаривающегося государства. Тест, предусмотренный в подпункте f), так называемый тест на владение и эрозию базы, состоит из двух частей; обе части должны быть выполнены, чтобы резидент имел право на льготы по договору согласно подпункту f).

47. Согласно подразделу (i), который является частью теста, связанной с правом собственности, 50 или более процентов совокупного числа голосов и стоимости размещенных акций (и не менее 50 процентов совокупного числа голосов и стоимости любого непропорционального класса акций) лица должны прямо или косвенно принадлежать, в то время, когда соответствующая льгота по договору в противном случае была бы предоставлена, и по крайней мере в половину дней двенадцатимесячного периода, который включает это время, лицам, которые являются резидентами Договаривающегося государства, резидентом которого является это лицо, и которые сами имеют право на льготы по договору в соответствии с подпунктами a), b), c) или e). Однако в случае косвенных владельцев каждый из промежуточных владельцев должен быть квалифицированным промежуточным владельцем. Термин "квалифицированный промежуточный владелец" определен в пункте 7; согласно этому определению, квалифицированный промежуточный владелец также включает резидента того же Договаривающегося государства, что и компания, претендующая на льготы в соответствии с подпунктом f).

48. Хотя подпункт f), как правило, имеет значение в случае частных компаний, он также может применяться к такому юридическому лицу, как траст, который является резидентом Договаривающегося государства и который в остальном удовлетворяет требованиям подпункта. Согласно определению акций в пункте 7, ссылка на "акции" в случае юридических лиц, которые не являются компаниями, означает интересы, которые сопоставимы с акциями; как правило, это

относится к бенефициарным интересам в трасте. Для целей подраздела (i) бенефициарные доли в трасте будут считаться принадлежащими его бенефициарам пропорционально актуарной доле каждого бенефициара в трасте. Доля бенефициара, имеющего право на оставшуюся часть траста, будет равна 100 процентам за вычетом совокупных процентов, принадлежащих бенефициарам дохода. Доля бенефициара в трасте не будет считаться принадлежащей лицу, имеющему право на льготы в соответствии с подпунктами a), b), c) или e), если невозможно определить актуарную долю бенефициара. Следовательно, если невозможно определить актуарную долю бенефициаров в трасте, тест на владение согласно подразделу (i) не может быть выполнен, если только все возможные бенефициары не являются лицами, имеющими право на льготы согласно подпунктам a), b), c) или e).

49. Подраздел (ii) представляет собой часть теста на размывание базы, который в целом аналогичен тесту на размывание базы в подразделе (ii) подпараграфа d), за исключением того факта, что, в отличие от этого другого теста, он также применяется к лицу, которое обращается за пособиями по Статье 10. Этот тест на размывание базы выполняется, если:

менее 50 процентов валового дохода компании (и менее 50 процентов валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачено или начислено, прямо или косвенно, в форме выплат лицам, не имеющим права на льготы, которые вычитаются для целей налогообложения при расчете налога компании в государстве проживания, и

менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы (если есть проверяемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме выплат неправомочным лицам, которые вычитаются в налоговых целях при расчете налога любого члена проверяемой группы в государстве резидентства компании, заявляющей о льготах по договору.

50. Термин "неправомочные лица", используемый в предыдущем пункте, относится к любым лицам, кроме резидентов каждого Договаривающегося государства, которые имеют право на льготы настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2. Кроме того, пункт 7 включает определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются в подпункте (ii).

51. Тест на размывание базы, предусмотренный подпунктом (ii), в отличие от подпункта d), применяется, если лицо желает получить преимущества статьи 10. Такое лицо должно для целей подраздела (ii) включать в свой валовой доход любые полученные дивиденды, даже если эти дивиденды фактически освобождены от налога в государстве проживания этого лица. Это предусмотрено в подпункте (i) определения "валового дохода" в пункте 7.

52. Как и в случае теста на эрозию базы в подпункте d), для целей применения теста в подразделе (ii), вычитаемые (т.е. уменьшающие базу) платежи не включают суммы, выплаченные или начисленные в ходе обычной деятельности за услуги или материальное имущество. В той степени, в которой они вычитаются из налогооблагаемой базы в соответствии с налоговым законодательством государства проживания лица, трастовые выплаты представляют собой такие выплаты, уменьшающие базу. Вычеты по износу и амортизации, которые не представляют собой выплаты или начисления другим лицам, не принимаются во внимание для целей подраздела (ii). Кроме того, в случае проверяемой группы вычитаемые платежи не включают внутригрупповые платежи. Наконец, выплаты процентов не являются суммами, выплаченными или начисленными в ходе обычной хозяйственной деятельности за услуги или материальное имущество, и поэтому будут учитываться, если они произведены лицу, не имеющему права на вычет.

53. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к тесту на размывание базы подпункта d), государства, которые хотят отказать в применении конкретных положений договоров в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам, которые получают выгоду от режимов, представляющих собой "специальные налоговые режимы", и отказать в применении статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые получают выгоду от положений внутреннего законодательства, предусматривающих условный вычет в отношении капитала, возможно, также захотят изменить тест на размывание базы в подразделе (ii), чтобы включить в категорию "непригодных лиц" лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или

условными вычетами в отношении вычитаемых платежей, произведенных или начисленных в их пользу. Это может быть сделано путем внесения следующих изменений в подпункт (ii):

(ii) менее 50 процентов валового дохода компании и менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы за налогооблагаемый период, включающий это время, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, которые вычитаются в этом налогооблагаемом периоде для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местонахождения компании (но не включая платежи на рыночных условиях в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые сделки):

A) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющими право на преимущества настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e);

B) лицам, которые связаны с лицом, описанным в данном подпункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, включающий определение "специальный налоговый режим"] настоящей Конвенции, в отношении вычитаемого платежа; или

C) в отношении выплаты процентов - лицам, которые связаны с лицом, описанным в данном подпараграфе, и которые пользуются условными вычетами, описанными в ссылке на параграф статьи 11, относящийся к условным вычетам по собственному капиталу;]

54. Следующие Примеры иллюстрируют применение Договаривающимся государством (именуемым в Примерах как "первое упомянутое государство") теста на размывание базы, предусмотренного подпунктом (ii) подпункта f), с учетом определений "проверяемой группы" и "валового дохода" в пункте 7:

Пример A: Предположим, что во все соответствующие периоды времени R2 (организация, добивающаяся льгот по договору в соответствии с подпунктом f)) является дочерней компанией, полностью принадлежащей R1, которая, в свою очередь, полностью принадлежит Z, физическому лицу. R1, R2 и Z являются резидентами другого Договаривающегося государства в соответствии со статьей 4. R2 и R1 являются членами одной и той же группы налоговой консолидации. Тест на владение в подразделе (i) подпункта f) выполняется, поскольку Z, квалифицированное лицо в соответствии с подпунктом a), косвенно владеет не менее 50 процентами совокупного количества голосов и стоимости R2, а R1 является квалифицированным промежуточным владельцем.

В течение соответствующего налогооблагаемого периода R2 имеет 50 необлагаемых дивидендов, выплаченных компанией-резидентом третьего государства, и 50 процентов, возникших в первом упомянутом государстве. R2 производит вычитаемый процентный платеж в размере 24 в пользу лица, не имеющего на это права, и выплачивает дивиденды в размере 51 в пользу R1. В дополнение к дивидендам в размере 51, которые она получает от R2, R1 получает дополнительный доход в размере 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу. R1 производит вычитаемую процентную выплату в размере 51 лицу, не имеющему права на получение дохода. R2 стремится воспользоваться преимуществами статьи 11 Конвенции, но не статьи 10.

Для целей применения теста на эрозию базы проверяемой группы, проверяемая группа состоит из R1 и R2. Валовой доход проверяемой группы для этой цели составляет 150 (50 процентов, возникающих в первом упомянутом государстве, плюс 100 дополнительных доходов от лиц, не входящих в проверяемую группу). R2 произвел платеж, уменьшающий базу, в размере 24, а R1 произвел платеж, уменьшающий базу, в размере 51 в пользу лиц, не имеющих права на получение пенсии. Выплаты, уменьшающие базу тестируемой группы, составляют 75 (24 + 51), что составляет не менее 50 процентов от валового дохода тестируемой группы в размере 150. Таким образом, тест на эрозию базы не соблюдается, и R2 не является квалифицированным лицом в соответствии с подпунктом f).

Пример B: Предположим, что факты те же, что и в Примере A выше, за исключением того, что доход, в отношении которого R2 стремится стать квалифицированным лицом, составляет 50 дивидендов, выплаченных компанией-резидентом первого упомянутого государства, вместо 50 процентов, возникших в этом государстве. Для этой цели валовой доход R2 составляет 100 (50 дивидендов, выплаченных компанией-резидентом третьего государства, и 50 дивидендов, выплаченных компанией первого упомянутого государства). Валовой доход проверяемой группы

составляет 200 (валовой доход R2 в размере 100 плюс доход R1 в размере 100 от лиц, не входящих в проверяемую группу). R2 произвел базовый эрозирующий платеж в размере 24, а R1 произвел базовый эрозирующий платеж в размере 51. Базовые выплаты R2 равны 24, что составляет менее 50 процентов от валового дохода R2 в размере 100. Кроме того, базовые эрозирующие платежи тестируемой группы составляют 75 (24 + 51), что составляет менее 50 процентов от валового дохода тестируемой группы в размере 200. Таким образом, в данном Примере тест на эрозию базы, предусмотренный подразделом (ii), выполнен, и R2 является квалифицированным лицом согласно подпункту f) для целей получения более низкой ставки налогообложения на дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом первого упомянутого государства.

Подпараграф g) (подробная версия): Коллективные инвестиционные механизмы

Только подробная версия

g) [возможное положение о коллективных инвестиционных механизмах]1

Комментарий к подпункту g) пункта 2 подробного варианта

55. Как указано в сноске к подпункту g), следует ли включать в пункт 2 специальное правило, касающееся коллективных инвестиционных механизмов (КИК), и, если да, то как это правило должно быть сформулировано, будет зависеть от того, как Конвенция применяется к КИК, а также от режима и использования КИК в каждом Договаривающемся государстве.2 В то время как в отношении организации, которая в противном случае будет представлять собой "квалифицированное лицо" в соответствии с другими частями пункта 2, такое правило не потребуется, специальное правило будет часто необходимо, поскольку CIV может не иметь права на выгоды договора ни в соответствии с другими положениями пункта 2, ни в соответствии с пунктами 3, 4 или 5, поскольку во многих случаях:

доли в CIV не являются публично торгуемыми (даже если эти доли широко распространены);

эти интересы принадлежат резидентам третьих государств;

распределение, осуществляемое CIV, является вычитаемым платежом;

CIV используется в инвестиционных целях, а не для "активного ведения бизнеса" в значении параграфа 3;

CIV не соответствует критерию владения согласно параграфу 4, и

CIV не квалифицируется как головная компания в соответствии с параграфом 5.

56. В параграфах 22-48 Комментария к статье 1 обсуждаются различные факторы, которые следует учитывать для целей определения договорного права CIVs, и поэтому эти параграфы имеют значение при определении того, следует ли включать положение о CIVs в параграф 2 и как оно должно быть сформулировано. Эти пункты включают альтернативные положения, которые могут быть использованы для адекватного решения проблемы CIVs, которые встречаются в каждом Договаривающемся государстве. Как объясняется ниже, использование этих положений может сделать ненужным включение конкретной нормы о CIVs в параграф 2, хотя будет важно убедиться, что в таком случае определение "эквивалентного бенефициара", если этот термин используется для целей одного из этих альтернативных положений, будет адаптировано для отражения определения, включенного в параграф 7.

57. Если он будет включен, подпункт g) будет касаться случаев, когда Договаривающееся государство соглашается с тем, что CIV, учрежденные в другом Договаривающемся государстве, являются резидентами этого другого государства в соответствии с анализом, приведенным в параграфах 23-26 Комментария к статье 1 (такое соглашение может быть подтверждено взаимным соглашением, как предусмотрено в параграфе 30 Комментария к статье 1, или может быть результатом судебных или административных заявлений). Положения данной статьи, включая подпункт g), не относятся к CIV, которая не квалифицируется как резидент Договаривающегося государства в соответствии с анализом, приведенным в параграфах 23-26 Комментария к статье 1. Кроме того, положения подпункта g) не имеют значения, если договорное право CIV регулируется положением договора, аналогичным одному из альтернативных положений в пунктах 31, 35, 40, 41 и 46 Комментария к Статье 1.

58. Как поясняется в пунктах 33 и 34 Комментария к статье 1, Договаривающиеся государства, желающие решить вопрос о праве CIVs на получение выгод по договору, возможно, захотят

рассмотреть экономические характеристики, включая потенциал для покупки договоров, различных типов CIVs, используемых в каждом Договаривающемся государстве.

59. В результате такого анализа они могут прийти к выводу, что налоговый режим CIV, учрежденных в двух государствах, не вызывает опасений по поводу "покупки договора", и решить включить в свой двусторонний договор альтернативное положение, содержащееся в пункте 31 Комментария к статье 1, которое будет прямо предусматривать право на договор CIV, учрежденных в каждом государстве, и в то же время обеспечит, что они являются квалифицированными лицами согласно подпункту a) пункта 2 статьи (поскольку CIV, к которой будет применяться это альтернативное положение, будет рассматриваться как физическое лицо). В таком случае подпараграф g) должен быть опущен. Государства, которые разделяют мнение о том, что CIV, учрежденные в двух государствах, не вызывают опасений по поводу "покупки" договора, но не включают в свой договор альтернативное положение, содержащееся в пункте 31 Комментария к Статье 1, должны обеспечить, чтобы любая CIV, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, представляла собой квалифицированное лицо. В этом случае подпункт g) должен быть сформулирован следующим образом:

> g) коллективное инвестиционное средство [определение "коллективного инвестиционного средства" будет включено в пункт 7];

60. Однако Договаривающиеся государства могут прийти к выводу, что CIV предоставляют возможность резидентам третьих государств получать выгоды по договору, которые были бы недоступны, если бы эти резиденты инвестировали напрямую, и по этой причине могут предпочесть сформулировать подпункт g) таким образом, чтобы гарантировать, что CIV, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, будет представлять собой квалифицированное лицо, но только в той степени, в которой бенефициарные доли в CIV принадлежат эквивалентным бенефициарам. В этом случае подпараграф g) должен быть сформулирован следующим образом:

> g) средство коллективного инвестирования, но только в той степени, в которой в это время бенефициарные интересы в средстве коллективного инвестирования принадлежат [резидентам Договаривающегося государства, в котором учреждено средство коллективного инвестирования, или]1 эквивалентным бенефициарам.

61. Такой режим соответствует режиму, который возник бы в результате включения в налоговое соглашение положения, аналогичного альтернативному положению в пункте 35 Комментария к Статье 1. Как объясняется в пунктах 32-38 Комментария к статье 1, включение такого альтернативного положения обеспечит более комплексное решение договорных вопросов, возникающих в связи с CIVs, поскольку оно будет решать проблемы "покупки" договоров и в то же время уточнять режим CIVs в налоговых соглашениях в обоих Договаривающихся государствах. Если это альтернативное положение будет включено в налоговое соглашение, подпункт g) не будет необходим в отношении CIV, к которым будет применяться это альтернативное положение: поскольку это альтернативное положение предусматривает, что CIV, к которому оно применяется, рассматривается как физическое лицо (в той степени, в которой бенефициарные интересы в этом CIV принадлежат эквивалентным бенефициарам), такое CIV будет представлять собой квалифицированное лицо согласно подпункту a) пункта 2 данной статьи.

62. Подход, описанный в предыдущих двух пунктах, как и подход, описанный в пунктах 35, 40 и 42 Комментария к Статье 1, делает необходимым для CIV сделать определение, когда заявляется льгота в отношении конкретной статьи дохода, относительно доли держателей долей, которые имели бы право на льготы, если бы они инвестировали напрямую. Однако, как указано в пункте 43 Комментария к статье 1, владельцы долей в CIV регулярно меняются, и такие доли часто хранятся через посредников. По этой причине CIV и ее менеджеры часто сами не знают имен и договорного статуса бенефициарных владельцев долей. Поэтому для CIV было бы непрактично собирать такую информацию у соответствующих посредников каждый раз, когда CIV получает доход. Соответственно, Договаривающиеся государства должны быть готовы принять практичные и надежные подходы, которые не требуют такого ежедневного отслеживания. Как указано в пункте 45 Комментария к Статье 1, доля инвесторов в CIV, скорее всего, будет меняться относительно медленно, даже если личность отдельных инвесторов будет меняться ежедневно. По этой причине определение степени, в которой бенефициарные доли в CIV принадлежат эквивалентным

бенефициарам, должно проводиться через регулярные промежутки времени, причем определение, сделанное в определенный момент времени, должно применяться к платежам, полученным до следующего определения. Это соответствует подходу, описанному в пункте 45 Комментария к статье 1, согласно которому:

.... разумным подходом было бы потребовать от CIV собирать от других посредников в определенные даты информацию, позволяющую CIV определить долю инвесторов, имеющих право на участие в договоре. Такую информацию можно требовать в конце календарного или финансового года или, если рыночные условия предполагают высокий оборот собственности, ее можно требовать чаще, но не чаще, чем в конце каждого календарного квартала. Затем CIV может предъявить требование на основе среднего значения этих сумм за согласованный период времени. При принятии таких процедур необходимо тщательно выбирать даты измерения, чтобы у CIV было достаточно времени для обновления информации, которую он предоставляет другим плательщикам, чтобы в начале каждого соответствующего периода удерживалась правильная сумма.

63. Другая точка зрения, которую Договаривающиеся государства могут принять в отношении CIVs, выражена в параграфе 40 Комментария к Статье 1. Договаривающиеся государства, придерживающиеся этой точки зрения, возможно, пожелают сформулировать подпункт g) таким образом, чтобы CIV, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, представляла собой квалифицированное лицо только в той степени, в которой бенефициарные интересы в этой CIV принадлежат резидентам Договаривающегося государства, в котором учреждена CIV. В этом случае подпункт g) должен быть сформулирован следующим образом:

> g) коллективное инвестиционное средство, но только в той степени, в которой в это время бенефициарные интересы в коллективном инвестиционном средстве принадлежат резидентам Договаривающегося государства, в котором учреждено коллективное инвестиционное средство.

Поскольку включение альтернативного положения в параграф 40 Комментария к статье 1 позволит достичь того же результата в отношении CIV, к которым оно будет применяться, подпункт g) не будет необходим, если это альтернативное положение будет включено в договор, в отношении CIV, к которым это положение будет применяться.

64. Вариация предыдущего подхода заключается в том, что CIV, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, должна представлять собой квалифицированное лицо, если большинство бенефициарных долей в этой CIV принадлежит физическим лицам, являющимся резидентами Договаривающегося государства, в котором учреждена CIV. Такого результата можно достичь, опустив подпункт g) и просто полагаясь на применение подпункта f) (тест на владение и эрозию базы).

65. Другая возможная точка зрения, которую могли бы принять Договаривающиеся государства, заключалась бы в том, что тот факт, что значительная часть инвесторов CIV имеет право на участие в договоре, является адекватной защитой от "покупки" договора, и, таким образом, целесообразно предусмотреть порог владения, выше которого льготы будут предоставляться в отношении всех доходов, полученных CIV. Альтернативное положение, обеспечивающее такой результат, включено в параграф 41 Комментария к статье 1, и подпункт g) не потребуется, если Договаривающиеся государства включат это положение в свой двусторонний договор в отношении CIV, к которым это положение будет применяться. Если это положение не будет включено в договор, сфера применения подпункта g) может быть расширена для достижения аналогичного результата путем ссылки на "средство коллективного инвестирования, но только в том случае, если [процентное соотношение определяется на двусторонней основе] процентов бенефициарных долей в средстве коллективного инвестирования принадлежит резидентам Договаривающегося государства, в котором учреждено средство коллективного инвестирования, и эквивалентным бенефициарам".

66. Аналогичным образом, Договаривающиеся государства могут использовать альтернативное положение параграфа 46 Комментария к Статье 1, если они считают, что "публично торгуемый коллективный инвестиционный механизм не может быть эффективно использован для договорных покупок, поскольку акционеры или держатели паев такого коллективного инвестиционного механизма не могут индивидуально осуществлять контроль над ним". В таком случае подпункт g)

не будет необходим в отношении КИВ, к которым будет применяться альтернативное положение. Государства, разделяющие эту точку зрения, но не включившие альтернативное положение в свой договор, могли бы сформулировать подпункт g) следующим образом:

> g) коллективное инвестиционное средство, если основной класс акций коллективного инвестиционного средства котируется и регулярно торгуется на признанной фондовой бирже.

67. Наконец, как объясняется в пункте 39 Комментария к Статье 1, государства, разделяющие озабоченность, описанную в этом пункте, по поводу потенциальной отсрочки налогообложения, которая может возникнуть в отношении CIV, не облагаемой или облагаемой низким налогом, и которая может накапливать свой доход, а не распределять его на текущей основе, могут пожелать согласовать положения, распространяющие льготы только на те CIV, которые обязаны распределять доходы в настоящее время. В зависимости от формулировки такие положения могут сделать ненужным подпункт g).

Пункт 3: активное ведение бизнеса

Упрощенная и подробная версии

3.

> a) Резидент одного Договаривающегося государства имеет право на льготы по настоящей Конвенции в отношении статьи дохода, полученного из другого Договаривающегося государства, независимо от того, является ли он квалифицированным лицом, если он занимается активным ведением бизнеса в первом упомянутом государстве, а доход, полученный из другого государства, является результатом или сопутствует этому бизнесу. Для целей настоящей статьи термин "активное ведение бизнеса" не включает следующие виды деятельности или любую их комбинацию:

(i) функционирование в качестве холдинговой компании;

(ii) обеспечение общего надзора или управления группой компаний;

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

(iv) осуществление инвестиций или управление ими, если только эта деятельность не осуществляется банком [перечислить финансовые учреждения, аналогичные банкам, которые Договаривающиеся государства согласны рассматривать в качестве таковых], страховым предприятием или зарегистрированным дилером по ценным бумагам в ходе обычной деятельности в качестве такового.

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

Комментарий к пункту 3 упрощенного и подробного вариантов

68. Пункт 3 как упрощенного, так и подробного вариантов устанавливает альтернативный тест, согласно которому резидент Договаривающегося государства может получать договорные льготы в отношении определенных статей дохода, которые связаны с активной предпринимательской деятельностью, осуществляемой в государстве его проживания. В этом пункте признается, что если организация - резидент Договаривающегося государства активно осуществляет предпринимательскую деятельность в этом государстве, включая деятельность, осуществляемую

связанными лицами, и получает доход от другого Договаривающегося государства, который является результатом или сопутствует такой предпринимательской деятельности, предоставление договорных льгот в отношении такого дохода не вызывает опасений по поводу "покупки договора", независимо от характера и формы собственности организации. Данный пункт предоставит льготы по договору в большом количестве ситуаций, в которых в противном случае в льготах было бы отказано в соответствии с пунктом 1, поскольку организация не является "квалифицированным лицом" в соответствии с пунктом 2.

69. Резидент Договаривающегося государства может претендовать на льготы по пункту 3 независимо от того, что он не является квалифицированным лицом по пункту 2. В соответствии с критерием активного ведения бизнеса, предусмотренным пунктом 3, лицо (обычно компания) имеет право на получение льгот по договору, если оно удовлетворяет двум условиям: во-первых, оно занимается активным ведением бизнеса в государстве своего резидентства и, во-вторых, платеж, в отношении которого запрашиваются льготы, связан с бизнесом. В некоторых случаях должно быть выполнено дополнительное требование, согласно которому бизнес должен быть существенным по размеру по отношению к деятельности в государстве источника, приносящей доход.

70. Подпункт a) устанавливает общее правило, согласно которому резидент Договаривающегося государства, занимающийся активным ведением бизнеса в этом государстве, может получить выгоды Конвенции в отношении статьи дохода, полученной от другого Договаривающегося государства. Однако статья дохода должна вытекать из этой предпринимательской деятельности или быть сопутствующей ей.

71. Термин "предпринимательская деятельность" не определен (за исключением ограниченной цели уточнения, что он включает оказание профессиональных услуг и другие виды деятельности независимого характера; см. подпункт h) пункта 1 статьи 3), и поэтому в соответствии с общим правилом пункта 2 статьи 3 ему следует придавать то значение, которое он имеет во внутреннем законодательстве. Организация обычно считается вовлеченной в активное ведение бизнеса только в том случае, если лица, через которых действует организация (наПример, должностные лица или сотрудники компании), осуществляют значительную управленческую и оперативную деятельность.

72. В подпунктах (i) - (iv) подпункта a) определены конкретные функции, которые сами по себе или в совокупности будут считаться для целей пункта 3 не представляющими собой активное ведение бизнеса в Договаривающемся государстве, даже если все такие функции осуществляются в том же государстве. К ним относятся: (i) деятельность в качестве холдинговой компании; (ii) обеспечение общего надзора или управления группой компаний; (iii) обеспечение группового финансирования (включая объединение денежных средств); и (iv) осуществление или управление инвестициями, если только эта деятельность не осуществляется регулируемым банком (или финансовым учреждением, согласованным Договаривающимися государствами), страховой компанией или зарегистрированным торговцем ценными бумагами в ходе обычной деятельности в качестве такового.

73. Данный перечень видов деятельности призван разъяснить, что функции административной поддержки транснациональных корпораций, а также деятельность в качестве холдинговой компании не являются активным ведением бизнеса и, следовательно, доход, получаемый от такой деятельности или сопутствующий ей, не может давать право на получение договорных льгот в соответствии с пунктом 3. Однако некоторые государства считают, что некоторые или все виды деятельности, перечисленные в подпунктах (i) - (iv), должны быть включены в понятие "активное ведение бизнеса", и поэтому эти государства могут пожелать принять другую формулировку подпункта a).

74. Вопрос о том, вытекает ли статья дохода из активного ведения компанией бизнеса в государстве проживания, должен решаться на основе фактов и обстоятельств. Как правило, статья дохода возникает в результате активного ведения бизнеса в государстве проживания, если существует фактическая связь между активно ведущимся бизнесом и статьей дохода, в отношении которой запрашиваются льготы. НаПример, если компания проводит исследования и разработки в государстве проживания и разрабатывает патент на новый процесс, роялти от лицензирования патента будут фактически связаны с активным ведением бизнеса в государстве проживания. В случае дивидендов или процентов, выплачиваемых материнской компании, деятельность

компании-плательщика будет иметь значение для определения того, являются ли дивиденды или проценты результатом активно ведущейся деятельности материнской компании в государстве проживания.

75. Для целей определения того, имеет ли деятельность компании-плательщика в государстве источника необходимую фактическую связь с активно осуществляемой предпринимательской деятельностью в государстве резидентства, важно сравнить направления деятельности в каждом государстве. Вид деятельности в государстве источника может быть выше или ниже по течению по отношению к деятельности, осуществляемой в государстве резидентства. Так, направление деятельности в государстве источника может обеспечивать производственные ресурсы для производственного процесса, который осуществляется в государстве резидентства, или направление деятельности в государстве источника может продавать продукцию производственного процесса, осуществляемого резидентом. Следующие Примеры иллюстрируют эти принципы:

Пример A: ACO является компанией-резидентом государства A и занимается активным ведением бизнеса в этом государстве, заключающимся в производстве продукта X. ACO владеет 100 процентами акций BCO, компании-резидента государства B. BCO приобретает продукт X у ACO и распространяет его среди клиентов в государстве B. Поскольку деятельность BCO по распространению продукта X фактически связана с производством ACO этого продукта, дивиденды, выплаченные BCO компании ACO, будут рассматриваться как исходящие от бизнеса ACO.

Пример B: ACO является компанией-резидентом штата A, которая управляет крупным научно-исследовательским центром в штате A, разрабатывающим интеллектуальную собственность, которую она лицензирует филиалам по всему миру, включая BCO. ACO владеет 100 процентами акций BCO, компании-резидента государства Б. BCO производит и продает продукцию, разработанную ACO, в государстве Б. Поскольку деятельность, осуществляемая BCO, фактически связана с активно ведущимся бизнесом ACO в государстве A, роялти, выплачиваемые BCO компании ACO за использование ее интеллектуальной собственности, будут рассматриваться как исходящие от бизнеса ACO.

Пример C: ACO является компанией-резидентом государства A и занимается в государстве A активным ведением производственной деятельности, которая требует использования товара X. ACO владеет 100 процентами акций BCO, компании-резидента государства B, которая содержит большой запас товара X. BCO добывает товар X и продает его ACO, которая использует этот товар для производства товаров, которые продает на открытом рынке. Поскольку предпринимательская деятельность, осуществляемая BCO, обеспечивает ACO исходными материалами для использования в производстве ее товаров, деятельность BCO фактически связана с производственной деятельностью ACO в государстве A. Дивиденды, выплачиваемые BCO в пользу ACO, будут рассматриваться как исходящие от деятельности ACO.

76. Статья дохода, полученная из государства источника, является "случайной для" бизнеса, осуществляемого в государстве проживания, если производство этой статьи способствует ведению бизнеса в государстве проживания. Примером случайного дохода является доход, полученный от временного инвестирования оборотного капитала лица в государстве проживания в ценные бумаги, выпущенные лицами в государстве источника.

77. В подпункте b) пункта 3 указано дополнительное условие к общему правилу подпункта a) в случаях, когда предпринимательская деятельность, приносящая рассматриваемую статью дохода, осуществляется либо лицом, получающим доход, либо связанным с ним лицом в государстве источника. В подпункте b) говорится, что бизнес, осуществляемый в государстве проживания, при таких обстоятельствах должен быть существенным по отношению к деятельности в государстве источника. Определение существенности основывается на всех фактах и обстоятельствах, включая сравнительные размеры предприятий в каждом Договаривающемся государстве, относительные размеры экономик и рынков в двух государствах, характер деятельности, осуществляемой в каждом государстве, и относительный вклад, внесенный в эту деятельность в каждом государстве.

78. Определение того, применяется ли подпункт b), производится отдельно по каждой статье дохода, полученной из государства источника, со ссылкой на бизнес в государстве проживания, от которого исходит данная статья дохода. Поэтому возможно, что лицо будет иметь право на

преимущества Конвенции в отношении одной статьи дохода, но не в отношении другой. Если резидент Договаривающегося государства имеет право на льготы по договору в отношении конкретной статьи дохода согласно пункту 3, то он имеет право на все льготы Конвенции в той мере, в какой они влияют на налогообложение этой статьи дохода в государстве источника.

79. Однако требование существенности в соответствии с подпунктом b) не будет применяться, если бизнес, приносящий данную статью дохода, не осуществляется в государстве источника резидентом, добивающимся льгот, или связанным с ним лицом в государстве источника. НаПример, если небольшая исследовательская фирма в одном государстве разрабатывает процесс, который она лицензирует очень крупному производителю фармацевтической продукции в другом государстве, который не является связанным лицом по отношению к небольшой исследовательской фирме, размер деловой активности исследовательской фирмы в первом государстве не нужно будет сверять с размером деловой активности производителя. Аналогичным образом, небольшой банк одного государства, предоставляющий кредит очень крупной компании, не являющейся связанным лицом и осуществляющей предпринимательскую деятельность в другом государстве, не должен будет проходить проверку на существенность, чтобы иметь право на получение договорных льгот в соответствии с пунктом 3.

80. Подпункт c) предусматривает правила отнесения в случае деятельности, осуществляемой связанными лицами, для целей применения материальных правил подпунктов a) и b). Таким образом, эти правила применяются для целей определения того, отвечает ли лицо требованию подпункта a) о том, что оно занимается активным ведением бизнеса и что статья дохода исходит от этого активного бизнеса, а также для проведения сравнения, требуемого требованием "существенности" в подпункте b). Термин "связанное лицо" определен в пункте 7.

81. Следующие Примеры иллюстрируют применение пункта 3 в отношении деятельности, осуществляемой связанными лицами:

Пример A: PARENTCO является резидентом третьего штата и является родителем HOLDCO, которая сама является родителем OPCO1 и OPCO2. OPCO1 и HOLDCO являются резидентами государства A. OPCO2 является резидентом государства Б. OPCO1 и OPCO2 занимаются производством одного и того же продукта в своих государствах проживания. HOLDCO управляет инвестициями группы и считается не вовлеченной в активное ведение бизнеса. HOLDCO получает дивиденды от OPCO2. Согласно подпункту c), считается, что HOLDCO занимается активным ведением бизнеса, поскольку считается, что она осуществляет деятельность OPCO 1, которая занимается активным ведением бизнеса. Таким образом, HOLDCO считается вовлеченным в активное ведение бизнеса в государстве A. Тем не менее, того факта, что предполагаемый бизнес HOLDCO совпадает с бизнесом OPCO2, недостаточно для того, чтобы продемонстрировать, что дивиденды, выплачиваемые OPCO 2, фактически связаны с активно ведущимся бизнесом HOLDCO. Соответственно, на такие дивиденды в силу пункта 3 не будут распространяться пониженные ставки удержания, предусмотренные статьей 10 конвенции между государствами A и Б.

Пример B: ACO является компанией-резидентом государства A и занимается в государстве A активным ведением производственной деятельности, которая требует использования товара X. Все акции ACO принадлежат HOLDCO, также резиденту государства A, которая также владеет 100 процентами акций BCO, компании-резидента государства B, где имеется большое предложение товара X. BCO добывает товар X и продает его ACO, которая использует этот товар для производства товаров, которые продает на открытом рынке. HOLDCO считается вовлеченным в активное ведение бизнеса, поскольку в соответствии с подпунктом c) он считается ведущим деятельность ACO. Поскольку деятельность, осуществляемая BCO, обеспечивает исходные материалы для использования в предполагаемом активном ведении бизнеса HOLDCO, бизнес BCO считается фактически связанным с предполагаемым производственным бизнесом HOLDCO, поэтому дивиденды, выплачиваемые BCO в пользу HOLDCO, будут вытекать из предполагаемого активного ведения бизнеса HOLDCO.

Параграф 4: производные выгоды

Упрощенная версия

4. Резидент Договаривающегося государства, не являющийся квалифицированным лицом, тем не менее имеет право на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы в соответствии с

настоящей Конвенцией в отношении статьи дохода, если в момент, когда льгота в противном случае предоставлялась бы, и по крайней мере в половину дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, лица, являющиеся эквивалентными бенефициарами, прямо или косвенно владеют по крайней мере 75 процентами акций резидента.

Подробная версия

[Вопрос о том, как должен быть сформулирован пункт о производных выгодах в конвенции, которая следует подробному варианту, рассматривается в комментарии ниже].

Комментарий к пункту 4 упрощенного варианта

82. В пункте 4 упрощенного варианта изложен тест на производные выгоды, который потенциально применим ко всем договорным выгодам, хотя тест должен применяться к каждой отдельной статье дохода. Этот тест на производные выгоды дает право компаниям и организациям, которые являются резидентами Договаривающегося государства, но не являются квалифицирующими лицами согласно параграфу 2, иметь право на льготы по договору в отношении статьи дохода, если в момент, когда в противном случае льгота была бы предоставлена в отношении этой статьи дохода, и по крайней мере в половину дней любого двенадцатимесячного периода, который включает это время, не менее 75 процентов акций (как определено в параграфе 7) этой компании или организации принадлежат, прямо или косвенно, лицам, которые удовлетворяют определению "эквивалентного бенефициара", приведенному в параграфе 7. Определение "эквивалентного бенефициара", которое имеет решающее значение для применения пункта 4, в основном относится к лицам, которые имели бы право на эквивалентные или более благоприятные льготы от государства источника, если бы они получали тот же доход напрямую (при соблюдении условий, включенных в это определение).

Комментарий к пункту 4 подробного варианта

83. Формулировка пункта о производных выгодах в конвенции, которая последует за подробным вариантом, зависит от мнения Договаривающихся государств относительно возможностей "покупки" договоров, которые могут возникнуть в результате включения такого пункта в отношении резидентов государств, чья налоговая система включает определенные преференциальные особенности.

84. Как указано в Комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые соглашения следует включить положения, чтобы отказать в применении конкретных положений соглашения в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам (как определено в пункте 7), которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-106 Комментария к статье 1), и отказать в применении статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Эти государства, возможно, захотят обеспечить, чтобы любые положения о производных льготах, включенные в их конвенции, не позволяли производить выплаты, уменьшающие базу, таким связанным лицам, даже если они квалифицируются как эквивалентные бенефициары. Государства, разделяющие эти взгляды, скорее всего, захотят принять пункт о производных льготах, сформулированный следующим образом:

4. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы настоящей Конвенцией, если:

a) в момент, когда льгота в противном случае была бы предоставлена, и по крайней мере в половину дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, по крайней мере 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций (и по крайней мере 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости любого непропорционально большого класса акций) прямо или косвенно принадлежит семи или менее лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

b) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы за налогооблагаемый период, включающий это время, как определено в Договаривающемся государстве проживания лица, выплачивается или начисляется, прямо

или косвенно, в форме платежей, которые вычитаются для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местожительства лица (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые сделки)

(i) лицам, которые не являются эквивалентными бенефициарами;

(ii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами только на основании пункта 5 настоящей статьи или аналогичного по существу положения соответствующей всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения;

(iii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, которые являются связанными лицами по отношению к компании, описанной в настоящем пункте, и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, включающий определение "специальный налоговый режим"] настоящей Конвенции, в отношении вычитаемого платежа, при условии, что если соответствующая всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения не содержит определения специального налогового режима, аналогичного определению этого термина, включенному в настоящую Конвенцию, применяются принципы этого определения, но без учета требования, содержащегося в подпункте (v) этого определения; или

(iv) в отношении выплаты процентов - лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, которые являются связанными лицами по отношению к компании, описанной в данном пункте, и которые пользуются условными вычетами такого типа, как описано в [ссылка на пункт статьи 11, относящийся к условным вычетам на капитал].

85. Однако государства, которые не считают, что положения о специальных налоговых режимах и условных вычетах в отношении собственного капитала должны быть включены в их налоговые соглашения, могут предпочесть использовать следующий вариант пункта о производных выгодах:

4. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы настоящей Конвенцией, если:

a) в момент, когда льгота в противном случае была бы предоставлена, и по крайней мере в половину дней любого двенадцатимесячного периода, включающего это время, по крайней мере 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости акций (и по крайней мере 50 процентов совокупного количества голосов и стоимости любого непропорционально большого класса акций) прямо или косвенно принадлежит семи или менее лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами, при условии, что в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является квалифицированным промежуточным владельцем, и

b) менее 50 процентов валового дохода лица и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы за налогооблагаемый период, включающий это время, как определено в Договаривающемся государстве проживания лица, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, которые вычитаются для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местожительства лица (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество, а в случае проверяемой группы - не включая внутригрупповые сделки)

(i) лицам, которые не являются эквивалентными бенефициарами; или

(ii) лицам, которые являются эквивалентными бенефициарами только на основании пункта 5 настоящей статьи или аналогичного по существу положения соответствующей всеобъемлющей конвенции об избежании двойного налогообложения;

86. Однако некоторые государства могут посчитать, что положения пункта о производных льготах, сформулированные по аналогии с положением, включенным в предыдущий пункт, создают неприемлемый риск "покупки" договора в отношении платежей, подлежащих вычету в государстве источника. Вместо того чтобы не предоставлять никаких производных льгот, эти государства могут предпочесть ограничить сферу применения данного положения дивидендами, которые, как правило, не подлежат вычету. Государства, разделяющие эту точку зрения, могут

свободно внести изменения в первую часть альтернативного положения, с тем чтобы она была сформулирована следующим образом:

4. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, также имеет право на льготу, которая в противном случае предоставлялась бы в соответствии со статьей 10, если:

87. Независимо от того, как предложено в пункте 84 или в пункте 85 выше, пункт 4 о производных выгодах устанавливает альтернативный тест, согласно которому резидент Договаривающегося государства, не являющийся квалифицированным лицом согласно пункту 2, может получать договорные выгоды в отношении определенных статей дохода. В целом, этот тест на производные выгоды дает право компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, на получение договорных выгод, если 95 процентов голосов и стоимости ее акций прямо или косвенно принадлежат семи или менее эквивалентным бенефициарам, и компания удовлетворяет тесту на базовую эрозию. Требование о том, чтобы не менее 95 процентов голосов и стоимости акций компании, претендующей на льготы по договору в соответствии с пунктом 4, прямо или косвенно принадлежали семи или менее эквивалентным бенефициарам, призвано избежать административного бремени, связанного с необходимостью определять, является ли большое число акционеров эквивалентными бенефициарами; оно также соответствует цели теста на производные льготы, предусматривающего льготы для холдинговых компаний многонациональной группы в ситуациях, предусмотренных данным положением.

88. Подпункт a) устанавливает критерий владения. Согласно этому критерию, семь или менее эквивалентных бенефициаров должны прямо или косвенно владеть акциями, представляющими не менее 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости компании и не менее 50 процентов любого непропорционально большого класса акций по крайней мере в половину дней любого двенадцатимесячного периода, который включает дату, когда в противном случае предоставлялись бы льготы. В случае косвенного владения каждый промежуточный владелец должен быть квалифицированным промежуточным владельцем. Термин "квалифицированный промежуточный владелец" определен в пункте 7 (см. пункты 151-154 ниже); следующий Пример иллюстрирует применение этого определения в контексте пункта 4:

Пример: HOLDCO, компания-резидент государства A, является прямой дочерней компанией, находящейся в полной собственности ZCO, компании-резидента государства Z, которая сама является прямой дочерней компанией, находящейся в полной собственности XCO, резидента государства X. Основной класс акций XCO в основном и регулярно торгуется на фондовой бирже государства X. HOLDCO не имеет права на льготы по пункту 2 договора между государствами A и Б, поскольку она является дочерней компанией компании-резидента и публично торгуется в третьем государстве. HOLDCO не занимается активной предпринимательской деятельностью в государстве A, и поэтому не имеет права на льготы по пункту 3. HOLDCO получает и бенефициарно владеет долей, возникающей в государстве Б, которая в противном случае имела бы право на льготы по статье 11 договора между государствами A и Б. Предположим, что в силу положений конвенции о подоходном налоге между государством Б и государством X, XCO квалифицируется как эквивалентный бенефициар согласно определению этого термина, включенному в договор между государствами A и Б.

Хотя XCO косвенно владеет всеми акциями HOLDCO, ZCO, как промежуточный владелец, должен соответствовать определению "квалифицируемый промежуточный владелец" в параграфе 7 договора между государствами A и B, чтобы HOLDCO имел право на льготы по статье 11 договора между государствами A и B в отношении процентов, которые он получил от государства B. Если в государстве Z не действует всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения (или, если определение квалифицирующего промежуточного собственника составлено так, как предлагается в пункте 153 ниже, такая конвенция действует, но ZCO пользуется либо "специальным налоговым режимом", либо условными процентными вычетами), ZCO не будет квалифицирующим промежуточным собственником, и требования подпункта a) не будут выполнены, в результате чего HOLDCO не будет иметь права, согласно пункту 4, на преимущества конвенции.

89. Подпункт b) устанавливает тест на размывание базы, применимый для целей пункта 4. Этот тест в целом аналогичен тесту на размывание базы в подразделе (ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что список неправомочных лиц отличается (см. ниже). Тест на размывание базы, предусмотренный подпунктом b), выполняется, если:

менее 50 процентов валового дохода компании (и менее 50 процентов валового дохода тестируемой группы, если существует тестируемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачено или начислено, прямо или косвенно, в форме выплат лицам, не имеющим права на льготы, которые вычитаются в налоговых целях при расчете налога компании в государстве проживания, и

менее 50 процентов валового дохода проверяемой группы (если есть проверяемая группа) за налогооблагаемый период, включающий время, когда заявлены льготы, выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме выплат неправомочным лицам, которые вычитаются в налоговых целях при расчете налога любого члена проверяемой группы в государстве резидентства компании, заявляющей о льготах по договору.

90. Параграф 7 включает определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются в подпункте b). Кроме того, термин "лица, не имеющие права", используемый в предыдущем пункте, относится к:

если пункт 4 сформулирован так, как указано в пункте 84 выше, лица, которые не являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с этим определением, но подпадают под одну из трех следующих категорий:

1. они являются эквивалентными бенефициарами исключительно в силу того, что являются компанией со штаб-квартирой согласно пункту 5 настоящей Конвенции или соответствующей конвенции;

2. они являются связанными лицами (как определено в пункте 7) с компанией, претендующей на получение льгот по договору в соответствии с пунктом 4, и пользуются специальным налоговым режимом в отношении платежа, или

3. в отношении выплаты процентов они являются связанными лицами (как определено в пункте 7) с компанией, добивающейся льгот по договору в соответствии с пунктом 4, и пользуются условными вычетами для собственного капитала.

если пункт 4 сформулирован так, как указано в пункте 85 выше, лица, которые не являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с определением этого термина в пункте 7, а также лица, которые являются эквивалентными бенефициарами в соответствии с этим определением только на основании того, что являются головной компанией в соответствии с пунктом 5 настоящей Конвенции или соответствующей конвенции.

91. Ниже показано испытание на эрозию основания, описанное в пункте 4:

Пример: Компания X, резидент государства X, владеет компанией Y, резидентом государства Y. Компания Y владеет компанией B, резидентом государства B, которая добивается выгод от договора между государствами A и B согласно пункту 4. Компания X является эквивалентным бенефициаром, а компания Y - квалифицируемым промежуточным собственником в соответствии с определениями этих терминов в пункте 7 договора между государствами A и Б. Соответственно, компания Б будет удовлетворять требованию о владении в подпункте a), поскольку, во-первых, компания X, эквивалентный бенефициар, косвенно владеет акциями, представляющими не менее 95 процентов совокупного количества голосов и стоимости компании Б и не менее 50 процентов любого непропорционального класса акций (как определено в пункте 7), и, во-вторых, каждый промежуточный собственник (т.е. компания Y) является квалифицируемым промежуточным собственником.

Валовой доход компании Б за рассматриваемый налогооблагаемый период состоит из 100 процентов, возникших в государстве A, и 200 дивидендов из третьего государства, которые освобождены от налога по законодательству государства Б. Компания Б стремится получить договорные льготы в отношении 100 процентов. Согласно законодательству государства Б, компания Б, компания Y и компания X не могут участвовать в общей налоговой консолидации или другом режиме, который позволил бы этим трем компаниям делить прибыль или убытки, равно как и не существует никакого режима разделения убытков. Соответственно, в данном Примере не существует проверяемой группы. Валовой доход компании Б составляет 100 (проценты, полученные в государстве A). Компания Б не пройдет тест на эрозию базы, предусмотренный

подпунктом b), если компания Б производит выплаты, уменьшающие базу, в размере не менее 50 в пользу неправомочных лиц, описанных в предыдущем пункте.

Пункт 5 (подробная версия): штаб-квартира компании

Только подробная версия

5. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, которая функционирует как головная компания для многонациональной корпоративной группы, состоящей из такой компании и ее прямых и косвенных дочерних компаний, имеет право на льготы по настоящей Конвенции в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членами ее многонациональной корпоративной группы, независимо от того, является ли резидент квалифицированным лицом. Компания считается головной компанией для этой цели только в том случае, если:

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

b) многонациональная корпоративная группа состоит из компаний-резидентов и занимается активным ведением бизнеса как минимум в четырех государствах, и бизнес, осуществляемый в каждом из четырех государств (или четырех групп государств), приносит не менее 10 процентов валового дохода группы;

c) предприятия многонациональной корпоративной группы, осуществляемые в любом государстве, кроме Договаривающегося государства местонахождения такой компании, приносят менее 50 процентов валового дохода группы;

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

e) такая компания подчиняется тем же правилам налогообложения доходов в своем Договаривающемся государстве проживания, что и лица, описанные в пункте 3 настоящей статьи; и

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

Если требования подпунктов b), c) или d) настоящего пункта не выполняются для соответствующего налогооблагаемого периода, они считаются выполненными, если требуемые коэффициенты соблюдаются при усреднении валового дохода за предыдущие четыре налогооблагаемых периода.

Комментарий к пункту 5 подробного варианта

92. Параграф 5 устанавливает альтернативный тест, согласно которому резидент Договаривающегося государства, являющийся штаб-квартирой компании и не являющийся квалифицированным лицом согласно параграфу 2, может получать договорные льготы в отношении дивидендов и процентов, выплачиваемых членами многонациональной корпоративной группы компании. Многонациональная корпоративная группа головной компании означает саму компанию и ее прямые и косвенные дочерние компании (и не включает компании верхнего уровня).

93. Компания, претендующая на получение льгот как головная компания, должна удовлетворять шести условиям. Во-первых, согласно подпункту a), основное место управления и контроля головной компании, как определено в пункте 7, должно находиться в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является. Такой же критерий применяется в отношении компаний, акции которых торгуются на бирже. Подраздел (ii) определения "основное место

управления и контроля" допускает возможность того, что в некоторых ограниченных случаях управление подгруппой (наПример, подгруппой, отвечающей за региональный регион) может осуществляться в большей степени компанией, которая не является компанией высшего уровня для всей группы связанных компаний, и в некоторых узких случаях компания низшего уровня может удовлетворять критерию головной компании.

94. Во-вторых, согласно подпункту b), многонациональная корпоративная группа должна состоять из компаний, являющихся резидентами и занимающихся активным ведением бизнеса (как определено в пункте 3) по крайней мере в четырех государствах (включая любое из Договаривающихся государств), и бизнес, осуществляемый в каждом из четырех государств (или четырех групп государств), должен приносить не менее 10 процентов валового дохода группы. Применение этого требования иллюстрируется следующим Примером:

Пример: Компания X является резидентом государства X и входит в многонациональную корпоративную группу, состоящую из нее самой и ее прямых и косвенных дочерних компаний-резидентов государств X, A, B, C, D, E и F. Валовой доход, полученный каждой из этих компаний за год 01 и год 02, выглядит следующим образом:

Для 01 года 10 процентов валового дохода этой группы равны 11,20. Только компании в государствах X и A удовлетворяют требованию подпункта b) для этого года. Остальные государства могут быть объединены в группы для выполнения этого требования. Поскольку государства B и C имеют общий валовой доход 20, а государства D, E и F имеют общий валовой доход 22, эти две группы стран могут рассматриваться как третий и четвертый члены группы для целей подпункта b).

Для 02 года 10 процентов от валового дохода - это 13. Этому требованию удовлетворяют только компании в государствах X и B. Поскольку в государствах A и C общий валовой доход составляет 24, а в государствах D, E и F общий валовой доход составляет 26, эти две группы стран могут рассматриваться как третий и четвертый члены группы для целей подпункта b). Тот факт, что государство A заменило государство B в группе, не имеет значения для этой цели. Состав группировки может меняться ежегодно.

95. В-третьих, согласно подпункту c), предприятия многонациональной корпоративной группы, осуществляемые в любом государстве, кроме Договаривающегося государства местонахождения такой компании, должны приносить менее 50 процентов валового дохода (как определено в пункте 7) группы. Компания, чья многонациональная корпоративная группа генерирует 50 и более процентов валового дохода группы в Договаривающемся государстве источника, не удовлетворяет этому условию.

96. В-четвертых, согласно подпункту d), не более 25 процентов валового дохода компании может быть получено в другом Договаривающемся государстве. В отличие от третьего условия, описанного в предыдущем пункте, это условие рассматривает только валовой доход, полученный компанией, претендующей на статус штаб-квартиры, а не валовой доход, полученный членами ее многонациональной корпоративной группы.

97. В-пятых, согласно подпункту e), такая компания должна подчиняться тем же правилам налогообложения доходов в своем Договаривающемся государстве местонахождения, что и лица, описанные в пункте 3. Следовательно, такая компания должна подчиняться общим правилам корпоративного налогообложения для компаний, которые занимаются активным ведением бизнеса в Договаривающемся государстве резидентства, а не режиму для компаний со штаб-квартирой.

98. В-шестых, согласно подпункту f), такая компания должна соответствовать тесту на размывание базы, который в целом аналогичен тесту на размывание базы в подпункте (ii) подпункта f) пункта 2, за исключением того, что платежи, размывающие базу, не включают платежи в отношении финансовых обязательств перед банком, который не является связанным лицом по отношению к компании. НаПример, в отличие от теста на размывание базы в подпункте f) пункта 2, процентные платежи, сделанные компанией банку, который не является связанным лицом по отношению к компании, не будут рассматриваться как платеж, размывающий базу, для целей применения теста на размывание базы в соответствии с пунктом 5. Параграф 7 включает определение терминов "тестируемая группа" и "валовой доход", которые используются для целей данного теста на размывание базы.

99. Как поясняется в пункте 33 выше, который применим к тесту на размывание базы, предусмотренному подпунктом d) пункта 2, государства, которые хотят отказать в применении конкретных положений договоров в отношении доходов, выплачиваемых связанным лицам, которые получают выгоду от режимов, представляющих собой "специальные налоговые режимы", и отказать в применении статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые получают выгоду от положений внутреннего законодательства, предусматривающих условный вычет в отношении собственного капитала, возможно, также захотят изменить тест на размывание базы в подпункте f), чтобы включить в категорию "непригодных лиц" лиц, которые, хотя и являются резидентами одного из Договаривающихся государств, пользуются такими специальными налоговыми режимами или условными вычетами в отношении вычитаемых платежей, произведенных или начисленных им. Это может быть сделано путем внесения следующих изменений в подпункт f):

> f) менее 50 процентов валового дохода такой компании и менее 50 процентов валового дохода проверенной группы выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, в форме платежей, которые вычитаются для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Договаривающемся государстве местонахождения компании (но не включая платежи на расстоянии вытянутой руки в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или материальное имущество или платежи в отношении финансовых обязательств банку, который не является связанным лицом по отношению к такой компании, а в случае проверенной группы - не включая внутригрупповые операции):

(i) лицам, которые не являются резидентами ни одного из Договаривающихся государств, имеющими право на преимущества настоящей Конвенции в соответствии с подпунктами a), b), c) или e) пункта 2;

(ii) лицам, которые являются связанными лицами по отношению к такой компании и которые пользуются специальным налоговым режимом, как определено в [ссылка на пункт конвенции, включающий определение "специальный налоговый режим"], в отношении вычитаемого платежа; или

(iii) в отношении выплаты процентов - лицам, которые являются связанными лицами по отношению к компании, упомянутой в данном пункте, и которые пользуются условными вычетами такого типа, как описано в [ссылка на пункт статьи 11, относящийся к условным вычетам на капитал].

100. Шесть условий пункта 5 должны быть проверены в отношении налогового года, в котором компания получила дивиденды или проценты, в отношении которых она добивается льгот в соответствии с Конвенцией. Компания, которая не удовлетворяет второму, третьему или четвертому условиям, описанным выше, за соответствующий налогооблагаемый год, все равно может рассматриваться как компания со штаб-квартирой, если она удовлетворяет этим условиям путем усреднения требуемых коэффициентов за предыдущие четыре налогооблагаемых периода (которые не включают налогооблагаемый период, включающий платеж, в отношении которого запрашивается льгота по договору).

Пункт 5 (упрощенная версия)/6 (подробная версия): дискреционная помощь

Упрощенная и подробная версии

5/6. Если резидент Договаривающегося государства не является квалифицированным лицом в соответствии с положениями пункта 2 настоящей статьи и не имеет права на льготы в соответствии с пунктом 3[или 4 (упрощенный вариант)] [, 4 или 5 (подробный вариант)], компетентный орган Договаривающегося государства, в котором отказано в льготах в соответствии с предыдущими положениями настоящей статьи, может, тем не менее, предоставить льготы настоящей Конвенции, или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, принимая во внимание объект и цель настоящей Конвенции, но только если такой резидент докажет к удовлетворению такого компетентного органа, что ни его учреждение, приобретение или содержание, ни ведение его операций не имели в качестве одной из своих основных целей получение льгот по настоящей Конвенции. Компетентный орган Договаривающегося государства, которому в соответствии с настоящим пунктом резидентом другого государства была направлена

просьба, консультируется с компетентным органом этого другого государства, прежде чем удовлетворить или отклонить эту просьбу.

Комментарий к пункту 5 (упрощенный вариант)/6 (подробный вариант)

101. Пункт 5 упрощенного варианта и пункт 6 подробного варианта предусматривают, что если в соответствии с предыдущими пунктами статьи резидент Договаривающегося государства не имеет права на льготы Конвенции, то этот резидент может просить компетентный орган государства, в котором ему отказано в льготах в соответствии с этими пунктами, предоставить эти льготы. Единственное различие между упрощенным и подробным вариантами касается перекрестной ссылки на пункты статьи, согласно которым льготы Конвенции предоставляются иным образом.

102. Если запрос подается в соответствии с пунктом 5 (упрощенный вариант) или пунктом 6 (подробный вариант), компетентный орган, которому подается запрос, может предоставить льготы настоящей Конвенции или льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, принимая во внимание объект и цель настоящей Конвенции, но только если лицо, подавшее запрос, докажет к удовлетворению компетентного органа, что ни его учреждение, приобретение или содержание, ни ведение его операций не преследовали в качестве одной из основных целей получение льгот по настоящей Конвенции. Таким образом, лицам, осуществляющим деятельность в одном из Договаривающихся государств с основной целью получения льгот по Конвенции, не будут предоставляться льготы по Конвенции в соответствии с данным пунктом.

103. Для того чтобы лицу были предоставлены льготы в соответствии с этим пунктом, оно должно доказать, к удовлетворению компетентного органа государства, от которого испрашиваются льготы, что, во-первых, для его создания, приобретения или содержания и ведения операций существовали явные неналоговые деловые причины и, во-вторых, что предоставление льгот не противоречило бы объекту и цели Конвенции. Для целей определения того, что ни создание, приобретение или содержание, ни ведение деятельности резидента Договаривающегося государства не преследовало в качестве одной из своих основных целей получение льгот по Конвенции, одним из факторов, который компетентный орган обычно принимает во внимание, является наличие или отсутствие существенной неналоговой связи резидента с государством его проживания. НаПример, в случае дочерней компании-резидента с материнской компанией в третьем государстве тот факт, что соответствующая ставка удержания, предусмотренная в Конвенции, по крайней мере, такая же низкая, как соответствующая ставка удержания в конвенции о подоходном налоге между государством источника и третьим государством, сам по себе не является доказательством наличия связи или отношений с другим Договаривающимся государством. Аналогичным образом, связь или примыкание к государству-участнику договора не может быть установлена желанием воспользоваться преимуществами благоприятного внутреннего законодательства государства-участника договора, включая наличие сети налоговых соглашений.

104. Кроме того, дискреционные льготы обычно не предоставляются, если запрашиваемая льгота приведет к отсутствию или минимальному налогообложению статьи дохода как в государстве проживания заявителя, так и в государстве источника, принимая во внимание внутреннее законодательство обоих Договаривающихся государств, а также положения, объект и цель Конвенции. НаПример, двойное неналогообложение может иметь место в результате использования гибридного инструмента, который создает вычет в государстве источника, когда доход от этого инструмента рассматривается как освобожденный от налогообложения в государстве резидентства. С другой стороны, факт отсутствия или минимального налогообложения в обоих государствах может не противоречить объекту и цели Конвенции в случае дивидендов, выплачиваемых компанией-резидентом одного государства компании-резиденту другого государства, владеющей существенной частью акций выплачивающей компании, если из положений Конвенции следует, что Договаривающиеся государства предполагали, что эти дивиденды будут подлежать низкому налогообложению в обоих государствах.

105. Хотя невозможно представить подробный перечень всех фактов и обстоятельств, которые будут иметь значение для применения данного пункта, Примеры таких фактов и обстоятельств включают историю, структуру, владение и деятельность резидента, который подает запрос, является ли этот резидент давно существующей организацией, которая недавно была приобретена нерезидентами по неналоговым причинам, ведет ли резидент существенную коммерческую деятельность, является ли доход резидента, в отношении которого запрашиваются льготы,

объектом двойного налогообложения и является ли учреждение или использование резидента основанием для неналогового или пониженного налогообложения дохода.

106. Ссылка на "одну из его основных целей" в данном пункте означает, что получение выгод по налоговому соглашению не обязательно должно быть единственной или доминирующей целью создания, приобретения или содержания лица и ведения его деятельности. Достаточно, чтобы хотя бы одной из основных целей было получение выгод по договору. Если компетентный орган определяет, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, что получение выгод по Конвенции не было главным соображением и не оправдывало бы создание, приобретение или содержание лица и ведение им операций, он может предоставить этому лицу такие выгоды или выгоды в отношении конкретной статьи дохода или капитала. Однако если учреждение, приобретение или содержание лица и ведение им операций осуществляется с целью получения аналогичных выгод по ряду договоров, не следует считать, что получение выгод по другим договорам не позволит считать получение выгод по одному договору основной целью этих операций.

107. Хотя просьба в соответствии с этим пунктом обычно подается резидентом Договаривающегося государства компетентному органу другого Договаривающегося государства, могут быть случаи, когда резидент Договаривающегося государства может просить компетентный орган своего государства проживания предоставить льготу в соответствии с этим пунктом. Это будет иметь место в том случае, если запрашиваемые договорные льготы предоставляются государством резидентства, наПример, льготы, предусмотренные положениями статей 23 A и 23 B, касающимися устранения двойного налогообложения.

108. Данный пункт предоставляет широкую свободу усмотрения компетентному органу, и если компетентный орган использовал эту свободу усмотрения в соответствии с требованиями пункта, то нельзя считать, что решение компетентного органа является действием, которое приводит к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции (см. пункт 1 статьи 25). Однако этот пункт требует, чтобы компетентный орган рассмотрел соответствующие факты и обстоятельства до принятия решения и проконсультировался с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворить или отклонить просьбу о предоставлении льгот, поданную резидентом этого другого государства. Первое требование направлено на то, чтобы компетентный орган рассматривал каждый запрос по существу, в то время как требование о проведении консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства должно обеспечить последовательное рассмотрение Договаривающимися государствами аналогичных случаев и возможность обоснования своего решения на основе фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако этот процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, которому был представлен запрос, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

109. Компетентный орган, в который подается запрос в соответствии с данным пунктом, может предоставить льготы, но он может затем предоставить все льготы Конвенции налогоплательщику, подавшему запрос, или он может предоставить только определенные льготы. НаПример, он может предоставить льготы только в отношении конкретной статьи дохода способом, аналогичным пункту 3. Кроме того, компетентный орган может установить условия, наПример, установить временные ограничения на срок действия любой предоставленной льготы.

110. Просьба о вынесении определения в соответствии с данным пунктом может быть представлена до (наПример, посредством запроса о вынесении решения) или после создания, приобретения или содержания лица, в отношении которого подается просьба. Однако запрос должен быть представлен до того, как можно будет претендовать на льготы. Если компетентный орган решит, что льготы должны быть разрешены, предполагается, что льготы будут разрешены ретроактивно по отношению к более позднему из двух моментов: моменту вступления в силу соответствующего положения договора или моменту создания или приобретения лица, в отношении которого подано заявление, при условии, что все соответствующие факты и обстоятельства оправдывают предоставление ретроактивного применения льгот.

111. Компетентный орган, получивший просьбу об оказании помощи в соответствии с этим пунктом, должен оперативно обработать эту просьбу.

112. Для уменьшения ресурсных последствий рассмотрения просьб о предоставлении дискреционных льгот, а также для предотвращения назойливых просьб, Договаривающееся государство может счесть полезным опубликовать руководящие принципы в отношении типов дел, которые, по его мнению, будут и не будут удовлетворять дискреционным льготам. Однако любые административные условия, которые Договаривающееся государство налагает на заявителей, не должны удерживать лиц от подачи запросов, если они считают, что у них есть разумная перспектива убедить компетентный орган в необходимости предоставления льгот.

Пункт 6 (упрощенный вариант)/7 (подробный вариант): Определения

Определения (преамбула)

Упрощенная и подробная версии

6/7. Для целей настоящего и предыдущих пунктов настоящей статьи:

113. Параграф 6 упрощенного варианта и параграф 7 подробного варианта включают ряд определений, которые применяются для целей самих этих параграфов, а также предыдущих параграфов статьи. Эти определения дополняют определения, включенные в статьи 3, 4 и 5 Конвенции, которые применяются во всей Конвенции.

Термин "признанная фондовая биржа"

Упрощенная версия

a) термин "признанная фондовая биржа" означает:

(i) любая фондовая биржа, учрежденная и регулируемая в качестве таковой в соответствии с законодательством любого из Договаривающихся Государств; и

(ii) любая другая фондовая биржа, согласованная компетентными органами Договаривающихся государств;

Подробная версия

a) термин "признанная фондовая биржа" означает:

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

(ii) любая другая фондовая биржа, согласованная компетентными органами Договаривающихся государств;

Комментарий к определению "признанная фондовая биржа" в упрощенном варианте

114. Подраздел (i) определения "признанная фондовая биржа" в упрощенном варианте применяется ко всем фондовым биржам, учрежденным и регулируемым в качестве таковых в соответствии с законодательством любого из Договаривающихся государств. Эта общая ссылка не требует перечисления фондовых бирж, учрежденных в каждом из этих государств.

115. Подраздел (ii) определения позволяет компетентным органам договориться о том, чтобы рассматривать любую другую фондовую биржу в качестве "признанной фондовой биржи" для целей пунктов 1-6 данной статьи. Возможность рассматривать фондовые биржи, созданные в третьих государствах, в качестве "признанных фондовых бирж" учитывает тот факт, что глобализация финансовых рынков и известность некоторых крупных финансовых центров привели к тому, что акции многих публичных компаний активно торгуются более чем на одной фондовой бирже и на фондовых биржах, созданных за пределами Договаривающихся государств. Соглашение, упомянутое в подпункте (ii), может быть достигнуто в ходе переговоров по Конвенции или в любое время после этого. В пунктах 117 и 119 ниже приводятся дополнительные пояснения в отношении применения определения "признанная фондовая биржа" к фондовым биржам, созданным за пределами Договаривающихся государств.

Комментарий к определению "признанная фондовая биржа" в подробном варианте

116. Определение "признанной фондовой биржи" в подробном варианте включает в подпункт (i) фондовые биржи, которые оба Договаривающихся государства согласны определить на момент подписания Конвенции. Хотя обычно это включает фондовые биржи, созданные в Договаривающихся государствах, на которых активно торгуются акции публично зарегистрированных компаний и организаций, являющихся резидентами этих государств,

фондовые биржи, указанные в определении, не обязательно должны быть созданы в одном из Договаривающихся государств. Это признает, что глобализация финансовых рынков и известность некоторых крупных финансовых центров привели к тому, что акции многих публичных компаний активно торгуются более чем на одной фондовой бирже и на биржах, расположенных за пределами государства резидентства этих компаний.

117. Список, подлежащий включению в подраздел (i), может включать названия конкретных фондовых бирж. Он также может включать общее описание ряда фондовых бирж, каждая из которых будет представлять собой "признанную фондовую биржу". НаПример, в случае США такое общее описание может гласить: "любая фондовая биржа, зарегистрированная Комиссией по ценным бумагам и биржам США в качестве национальной биржи ценных бумаг в соответствии с Законом США "О фондовой бирже" от 1934 года". Если Договаривающиеся государства желают охватить фондовые биржи Европейского союза, которые официально признаны в качестве таковых, такое общее описание может гласить: "любая фондовая биржа, учрежденная в государствах, которые являются членами Европейского союза или участниками Соглашения о Европейском экономическом пространстве и которые регулируются Директивой Европейского союза о рынках финансовых инструментов (Директива 2004/39/ЕС с поправками) или любой последующей Директивой".

118. Подраздел (ii) определения позволяет компетентным органам Договаривающихся государств дополнить посредством последующего соглашения список бирж, указанных в определении на момент подписания Конвенции.

119. Фондовые биржи, которые должны быть включены в определение, должны устанавливать требования к листингу, обеспечивающие, чтобы акции организаций, зарегистрированных на данной фондовой бирже, действительно обращались на открытом рынке. При определении того, должна ли фондовая биржа быть включена в определение или впоследствии добавлена в этот список посредством соглашения с компетентным органом, упомянутого в предыдущем пункте, следует учитывать следующие факторы:

Каковы требования/стандарты в отношении листинга компании на фондовой бирже?

Каковы требования/стандарты для того, чтобы продолжать котироваться на фондовой бирже, включая минимальные финансовые стандарты?

Каковы ежегодные/промежуточные требования к раскрытию информации и/или подаче документов для компаний, чьи акции торгуются на фондовой бирже?

Каков объем акций, торгуемых на фондовой бирже в календарном году?

Обеспечивают ли правила, регулирующие деятельность фондовой биржи, активную торговлю котируемыми акциями? Если да, то каким образом?

Обязаны ли компании, зарегистрированные на фондовой бирже, раскрывать на постоянной основе финансовую информацию и информацию о событиях, которые могут оказать существенное влияние на их финансовое положение?

Имеется ли в открытом доступе информация об объеме торгов и общем владении акциями компаний, зарегистрированных на фондовой бирже?

Предъявляет ли фондовая биржа какие-либо требования к минимальному размеру, наПример, минимальная капитализация или количество сотрудников, для компаний, чьи акции торгуются на бирже?

Устанавливает ли фондовая биржа обязательный минимальный процент государственной собственности? Если да, то каков минимальный размер?

Требуется ли, чтобы акции компании котировались на фондовой бирже, чтобы они были свободно обращающимися и полностью оплаченными?

Обязана ли фондовая биржа раскрывать информацию о ценах на акции своих зарегистрированных на бирже компаний в определенные сроки?

Регулируется или контролируется ли фондовая биржа государственным органом государства, в котором она находится?

[В случае добавления новой фондовой биржи в существующий список:] Почему компания предпочтет получить листинг на новой бирже, а не на другой, включая те биржи, которые уже являются "признанными фондовыми биржами" в налоговом соглашении? НаПример, существуют ли меньшие требования к корпоративному управлению и раскрытию финансовой информации?

[В случае добавления новой фондовой биржи к существующему списку:] Обеспечивает ли новая фондовая биржа более эффективное средство привлечения капитала и, если да, то почему?

Термин "акции"

Упрощенная и подробная версии

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

Комментарий к определению "акции" в упрощенном и подробном вариантах

120. Ни упрощенный, ни подробный вариант не содержат исчерпывающего определения термина "акции", который, согласно пункту 2 статьи 3, как правило, должен иметь то значение, которое он имеет во внутреннем законодательстве государства, применяющего данную статью. Однако подпункт b) предусматривает, что термин "акции", когда он используется в отношении организаций, не выпускающих акции (наПример, трастов), относится к интересам, сопоставимым с акциями. Как правило, это бенефициарные интересы, которые дают право их владельцам на долю в доходах или активах организации.

Термин "основной класс акций"

Упрощенная версия

> c) термин "основной класс акций" означает класс или классы акций компании или организации, которые представляют большинство совокупных голосов и стоимости компании или организации;

Подробная версия

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

Комментарий к определению "основной класс акций" в упрощенном варианте

121. Определение термина "основной класс акций" в упрощенном варианте в целом соответствует определению, включенному в подробный вариант, но вместо того, чтобы прямо рассмотреть случай, когда ни один класс обыкновенных или простых акций не представляет большинство совокупных голосов и стоимости компании или организации, этот вопрос рассматривается через фразу "класс или классы акций".

Комментарий к определению "основной класс акций" в подробном варианте

122. Определение термина "основной класс акций" в подробной версии относится к обыкновенным или простым акциям компании или организации, но только если эти акции представляют большинство прав голоса, а также стоимость компании или организации. Если компания или организация имеет только один класс акций, этот класс акций, естественно, будет составлять ее "основной класс акций". Если компания или организация имеет более одного класса акций, необходимо определить, какой класс или классы составляют "основной класс акций", которым будет являться класс акций или любая комбинация классов акций, которые в совокупности представляют большинство от общего числа голосов и стоимости компании или организации. Если компания или организация не имеет класса обыкновенных или простых акций, представляющих большинство ее совокупных голосов и стоимости, то "основным классом акций" будет любая комбинация классов акций, которые в совокупности представляют большинство голосов и стоимости компании или организации. Хотя в конкретном случае с компанией, имеющей несколько классов акций, вполне возможно, что можно выделить более одной группы классов, которые будут представлять большинство совокупных голосов и стоимости компании,

для того чтобы компания имела право на льготы по договору в соответствии с этим положением, необходимо определить только одну такую группу, отвечающую условиям подпункта c) пункта 2 (в льготах компании или организации не будет отказано, даже если можно определить вторую группу акций, представляющую большинство совокупного числа голосов и стоимости компании или организации, но не отвечающую условиям подпункта c) пункта 2).

123. В нескольких государствах некоторые компании, акции которых котируются на бирже, регулируются соглашением о двойной котируемой компании, и эти государства, возможно, пожелают прямо рассмотреть ситуацию этих компаний, чтобы гарантировать, что они не будут непреднамеренно лишены преимуществ конвенций из-за определения "основного класса акций". Термин "схема компании с двойным листингом" относится к схеме, принятой некоторыми компаниями, зарегистрированными на бирже, которая отражает общность управления, операций, прав акционеров, цели и миссии посредством серии соглашений между двумя материнскими компаниями, каждая из которых зарегистрирована на фондовой бирже, вместе со специальными положениями в их соответствующих уставах, включая в некоторых случаях, наПример, создание специальных голосующих акций. В рамках таких структур положение акционеров материнской компании, насколько это возможно, такое же, как если бы они владели акциями одной компании, с одинаковым правом на получение дивидендов и одинаковыми правами на участие в активах компаний с двойным листингом в случае ликвидации. Поэтому государства, желающие урегулировать ситуацию с такими компаниями, могут пожелать добавить следующее предложение в определение "основного класса акций":

В случае участия компании в соглашении о двойной котируемой компании, основной класс акций будет определяться после исключения специальных голосующих акций, которые были выпущены в качестве средства создания такого соглашения о двойной котируемой компании.

124. Это дополнительное предложение будет дополнено следующим определением "договоренности между компаниями, имеющими двойной листинг":

термин "соглашение о двойной листинговой компании" означает соглашение, в соответствии с которым две публично зарегистрированные компании, сохраняя свой отдельный статус юридического лица, владение акциями и листинг, согласовывают свои стратегические направления и экономические интересы своих соответствующих акционеров посредством:

(i) назначение общих (или почти идентичных) советов директоров, за исключением случаев, когда соответствующие нормативные требования препятствуют этому;

(ii) управление деятельностью двух компаний на единой основе;

(iii) уравнительные выплаты акционерам в соответствии с уравнительным коэффициентом, применяемым между двумя компаниями, в том числе в случае ликвидации одной или обеих компаний;

(iv) акционеры обеих компаний фактически голосуют как единый орган принятия решений по существенным вопросам, затрагивающим их общие интересы; и

(v) перекрестные гарантии в отношении существенных обязательств или операций друг друга или аналогичную финансовую поддержку, за исключением случаев, когда действие соответствующих нормативных требований не допускает таких гарантий или финансовой поддержки.

125. Однако другие государства, возможно, предпочтут не включать в статью конкретную ссылку на договоренности о компаниях с двойным листингом из-за возможной обеспокоенности по поводу использования подобных договоренностей в целях уклонения от уплаты налогов, и поэтому могут предпочесть рассматривать законные договоренности о двойном листинге на индивидуальной основе с помощью других положений статьи, включая положение о дискреционной помощи, содержащееся в пункте 6.

Термин "связанное лицо"

Упрощенная и подробная версии

> d) два лица являются "связанными лицами", если одно из них прямо или косвенно владеет не менее 50 процентами бенефициарной доли участия в другом (или, в случае компании, не менее 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) или другое лицо прямо или косвенно владеет не менее 50 процентами бенефициарной доли участия (или,

в случае компании, не менее 50 процентами совокупного числа голосов и стоимости акций компании) в каждом лице. В любом случае, лицо должно быть связано с другим лицом, если, исходя из всех соответствующих фактов и обстоятельств, одно из них контролирует другое или оба находятся под контролем одного и того же лица или лиц.

Комментарий к определению "связанного лица" в упрощенном и подробном вариантах

126. Термин "связанное лицо" используется в пункте 3 упрощенного варианта и в различных частях подробного варианта. Хотя определение несколько схоже с определением "тесно связанного" в статье 5, основное различие заключается в том, что прямое или косвенное владение ровно 50 процентами бенефициарных интересов может привести к тому, что лицо будет "связано" с другим лицом, в то время как определение "тесно связанного" требует прямого или косвенного владения более чем 50 процентами бенефициарных интересов.

127. Как указано в пункте 33 выше, некоторые государства считают необходимым включить в свои налоговые соглашения положения, чтобы отказать в применении конкретных положений договора в отношении дохода, выплачиваемого связанным лицам, которые пользуются режимами, представляющими собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 Комментария к статье 1), и отказать в применении статьи 11 в отношении процентов, выплачиваемых связанным лицам, которые пользуются положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет в отношении собственного капитала (см. пункт 107 Комментария к статье 1). Если такие положения будут включены в Конвенцию, Договаривающиеся государства могут счесть более целесообразным включить определение "связанного лица" в статью 3, которая содержит определения, применяемые во всей Конвенции.

Термин "эквивалентный бенефициар"

Упрощенная версия

е) термин "эквивалентный бенефициар" означает любое лицо, которое имело бы право на льготы в отношении статьи дохода, предоставляемые Договаривающимся государством в соответствии с внутренним законодательством этого Договаривающегося государства, настоящей Конвенцией или любым другим международным соглашением, которые эквивалентны или более благоприятны, чем льготы, предоставляемые в отношении этой статьи дохода в соответствии с настоящей Конвенцией. Для целей определения того, является ли лицо эквивалентным бенефициаром в отношении дивидендов, полученных компанией, считается, что это лицо является компанией и владеет тем же капиталом компании, выплачивающей дивиденды, что и капитал, которым владеет компания, претендующая на льготу в отношении дивидендов.

Подробная версия

е) термин "эквивалентный бенефициар" означает:

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

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

B)

1) в отношении дохода, упомянутого в статье 10, 11 или 12, если бы резидент получил такой доход напрямую, то в соответствии с такой конвенцией, положением внутреннего законодательства или любым международным соглашением резидент имел бы право на ставку налога в отношении такого дохода, для которого испрашиваются льготы по настоящей Конвенции, которая меньше или равна ставке, применяемой по настоящей Конвенции. Что касается компании, добивающейся,

согласно пункту 4, льгот, предусмотренных статьей 10 в отношении дивидендов, то для целей настоящего подпункта:

I) если резидентом является физическое лицо, а компания занимается активным ведением бизнеса в Договаривающемся государстве проживания, который является существенным по отношению, а также аналогичным или дополняющим бизнес, который создал доходы, из которых выплачиваются дивиденды, то такое физическое лицо рассматривается как если бы оно было компанией. Деятельность, осуществляемая лицом, которое является связанным лицом по отношению к компании, желающей получить выгоду, считается осуществляемой такой компанией. Вопрос о том, является ли предпринимательская деятельность существенной, решается на основании всех фактов и обстоятельств; и

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

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

C) несмотря на то, что резидент может удовлетворять требованиям пунктов A) и B) настоящего подраздела, если статья дохода была получена через организацию, которая рассматривается как фискально прозрачная в соответствии с законодательством Договаривающегося государства резидентства компании, запрашивающей льготы, если статья дохода не рассматривалась бы как доход резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 статьи 1, если бы резидент, а не компания, испрашивающая льготы в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, сам владел предприятием, через которое доход был получен компанией, то такой резидент не считается эквивалентным бенефициаром в отношении статьи дохода;

(ii) резидент того же Договаривающегося государства, что и компания, запрашивающая льготы в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, который имеет право на все льготы настоящей Конвенции в силу подпунктов a), b), c) или e) пункта 2 или, если запрашиваемая льгота касается процентов или дивидендов, выплачиваемых членом многонациональной корпоративной группы резидента, резидент имеет право на льготы в соответствии с пунктом 5, при условии, что в случае резидента, описанного в пункте 5, если бы резидент получал такие проценты или дивиденды напрямую, резидент имел бы право на ставку налога в отношении такого дохода, которая меньше или равна ставке, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией к компании, запрашивающей льготы в соответствии с пунктом 4; или

(iii) резидент Договаривающегося государства, у которого испрашиваются льготы настоящей Конвенции, который имеет право на все льготы настоящей Конвенции в силу подпункта a), b), c) или e) пункта 2, при условии, что доля участия всех таких резидентов в совокупном количестве голосов и стоимости акций (и любой непропорциональной категории акций) компании, испрашивающей льготы в соответствии с пунктом 4, не превышает 25 процентов от общего количества голосов и стоимости акций (и любой непропорциональной категории акций) компании;

Комментарий к определению "эквивалентного бенефициара" в упрощенном варианте

128. Определение "эквивалентного бенефициара" в упрощенном варианте имеет значение только для целей пункта 4 о производных льготах. Этот пункт позволяет организации, которая является резидентом Договаривающегося государства и не является квалифицированным лицом, получить доступ к льготам по договору в отношении статьи дохода, если лица, соответствующие определению "эквивалентного бенефициара", прямо или косвенно владеют более чем 75 процентами бенефициарных долей в этой организации.

129. Согласно определению, эквивалентным бенефициаром является любое лицо, которое, если бы оно получало соответствующую статью дохода напрямую, имело бы право в Договаривающемся государстве на льготы, которые либо эквивалентны, либо более благоприятны, чем льготы, предоставляемые этой статье дохода данным Договаривающимся государством в соответствии с Конвенцией. Эти эквивалентные или более благоприятные льготы могут вытекать либо из

внутреннего законодательства этого государства, либо из самой Конвенции, либо из любого другого международного соглашения, участником которого является это государство.

130. Последнее предложение определения применяется для целей определения процентной доли капитала компании, выплачивающей дивиденды, которую потенциальный эквивалентный бенефициар будет считаться имеющим в этой компании. Это имеет значение для целей сравнения льгот, предоставляемых дивидендам в соответствии с Конвенцией, с льготами, на которые имел бы право потенциальный эквивалентный бенефициар, если бы он получил дивиденды напрямую (наПример, либо 5 процентов согласно подпункту a) пункта 2 статьи 10, либо 15 процентов согласно подпункту b) пункта 2 статьи 10). Согласно последнему предложению, потенциальным эквивалентным бенефициаром будет считаться компания, владеющая таким же капиталом в компании, выплачивающей дивиденды, каким владеет компания, стремящаяся воспользоваться преимуществами пункта 4 (в то время как пункт 4 может применяться к организациям, не являющимся компаниями, разница в ставках, предусмотренная статьей 10, имеет значение только в отношении дивидендов, выплачиваемых компании).

Комментарий к определению "эквивалентного бенефициара" в подробном варианте

131. Определение "эквивалентного бенефициара" в подробном варианте актуально для целей проверки производных выгод в пункте 4, но также может быть актуально для целей подпункта g) пункта 2, касающегося коллективных инвестиционных фондов, в зависимости от того, как этот подпункт будет сформулирован (см. пункт 56 выше).

132. Определение признает три различные категории лиц, которые квалифицируются как "эквивалентный бенефициар".

133. Первая категория (подпункт (i) определения) охватывает резидентов третьих государств, которые будут иметь право на все выгоды конвенции о всеобъемлющем подоходном налоге между государством проживания этого лица и государством, от которого запрашиваются выгоды (далее именуемой "проверенной конвенцией") в соответствии с положениями, которые по существу аналогичны правилам подпунктов a), b), c) или e) пункта 2. Компания также может быть эквивалентным бенефициаром в соответствии с подразделом (i), если она имеет право на льготы по конвенции в соответствии с проверенной конвенцией, которая по существу аналогична параграфу 5, но только если льготы, за которыми обращается компания, касаются процентов или дивидендов, выплачиваемых членом многонациональной корпоративной группы эквивалентного бенефициара. Если проверяемая конвенция не имеет всеобъемлющей статьи об ограничении выгод, требования пункта A) подраздела (i) также выполняются, если резидент третьего государства применяет проверяемую конвенцию так, как если бы такая конвенция включала положения подпунктов a), b), c) и e) пункта 2 (включая соответствующие определения для целей применения положений таких подпунктов), и удовлетворял бы одному из положений об ограничении выгод по причине одного из включенных подпунктов.

134. Следующие Примеры иллюстрируют применение подпункта (i) определения:

Пример A: HOLDCO, резидент государства R, является прямой дочерней компанией XCO, резидента государства X. Основной класс акций XCO в основном и регулярно торгуется на X Stock Exchange, фондовой бирже, расположенной в государстве X. HOLDCO не имеет права на льготы по пункту 2 конвенции между государствами S и R, поскольку является дочерней компанией компании, являющейся резидентом третьего государства и публично торгующейся в нем. HOLDCO не занимается активной предпринимательской деятельностью в государстве R, и поэтому не имеет права на льготы по пункту 3. HOLDCO получает и бенефициарно владеет процентами, возникающими в государстве S, которые в противном случае облагались бы по ставке 10% в соответствии со статьей 11 конвенции между государствами S и R. Для того чтобы определить, имеет ли HOLDCO право на льготы в соответствии с критерием производных льгот в пункте 4 этой конвенции, необходимо определить, удовлетворяет ли XCO определению эквивалентного бенефициара в пункте 7. Конвенция о подоходном налоге между государствами S и X содержит всеобъемлющее положение об ограничении льгот, включая правило для компаний, основной класс акций которых преимущественно и регулярно торгуется на фондовой бирже X, которое по существу аналогично подпункту c) пункта 2. Таким образом, XCO удовлетворяет требованию пункта A) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара. В соответствии с конвенцией между государствами S и X проценты, возникающие в любом из этих государств,

также будут облагаться 10-процентной ставкой статьи 11, поэтому ХСО удовлетворяет требованию пункта B) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара. Соответственно, ХСО является эквивалентным бенефициаром.

Пример B: Предположим те же факты, что и в Примере A, за исключением того, что конвенция о подоходном налоге между государствами S и X не содержит всеобъемлющего положения об ограничении льгот. Соответственно, для целей определения того, является ли ХСО эквивалентным бенефициаром, эта конвенция применяется так, как если бы она содержала положения подпунктов a), b), c) и e) пункта 2 (включая соответствующие определения для целей применения этих подпунктов) настоящей Конвенции. Если в настоящей Конвенции под признанной фондовой биржей понимается X Stock Exchange, то основной класс акций ХСО будет торговаться в основном на признанной фондовой бирже, расположенной в государстве проживания ХСО. Поэтому ХСО будет соответствовать подпункту c) пункта 2 и будет эквивалентным бенефициаром. Если, однако, фондовая биржа X не включена в данную Конвенцию как признанная фондовая биржа, ХСО не будет эквивалентным бенефициаром.

135. Резидент третьего государства не может быть эквивалентным бенефициаром, если это лицо удовлетворяет только:

тест для аффилированных лиц публично торгуемых компаний, по существу аналогичный подпункту d) пункта 2;

тест на владение/размывание базы, по существу аналогичный подпункту f) пункта 2;

тест для коллективных инвестиционных фондов, по существу аналогичный тому, который может быть включен в подпункт g) пункта 2;

тест на активное ведение бизнеса, по существу аналогичный пункту 3;

тест на производные выгоды, по существу аналогичный пункту 4;

положение о дискреционной помощи, по существу аналогичное пункту 6; или

любое другое положение тестируемой конвенции об ограничении льгот, которое не является тестом по настоящей Конвенции,

поскольку такой резидент не будет являться квалифицированным лицом в соответствии с положениями, по существу аналогичными подпунктам a), b), c) или e) пункта 2 настоящей статьи.

136. Некоторые государства могут пожелать ограничить, а в некоторых случаях и отказать в льготах по договору лицам, которые подлежат налогообложению на основе перевода денежных средств или облагаются налогом на основе фиксированной платы/форфейта. Если это предусмотрено Конвенцией между Договаривающимися государствами, эти государства, возможно, также пожелают воспрепятствовать тому, чтобы такие лица, являющиеся резидентами третьих государств, могли квалифицироваться в качестве "эквивалентного бенефициара". Это можно сделать, изменив пункт A) подраздела (i) следующим образом:

A) резидент имеет право на все льготы, предусмотренные всеобъемлющей конвенцией об избежании двойного налогообложения между этим государством и Договаривающимся государством, у которого испрашиваются льготы настоящей Конвенции, согласно положениям, по существу аналогичным подпунктам a), b), c) или e) пункта 2, или, если испрашиваемая льгота касается процентов или дивидендов, выплачиваемых членом многонациональной корпоративной группы резидента, резидент имеет право на льготы в соответствии с положениями, по существу аналогичными пункту 5 настоящей статьи в такой конвенции, при условии, что, если такая конвенция не содержит подробной статьи об ограничении льгот, резидент имел бы право на льготы настоящей Конвенции в силу подпунктов a), b), c) или e) пункта 2, если бы такой резидент был резидентом одного из Договаривающихся государств в соответствии со статьей 4. Несмотря на предыдущее предложение, физическое лицо:

1) которое подлежит налогообложению в государстве проживания этого физического лица в отношении дохода или прибыли из иностранного источника только на основе денежного перевода или аналогичной основе, или

2) чей налог полностью или частично определяется в этом государстве на основе фиксированной платы, "форфайта" или аналогичной основы,

не считается эквивалентным бенефициаром; и

137. Согласно подпункту B) 1) подпункта (i) эквивалентный бенефициар должен иметь право на ставку налога на вид дохода, получаемого компанией, претендующей на льготы в соответствии с пунктом 4, в соответствии с проверенной конвенцией, внутренним законодательством или любым международным соглашением, которая меньше или равна ставке налога, применяемой в соответствии с настоящей Конвенцией к компании, претендующей на льготы в соответствии с пунктом 4. Таким образом, сравниваются следующие ставки: во-первых, ставка налога, которую государство источника может установить в соответствии с Конвенцией на доход, выплачиваемый этой компании, если она имеет право на льготы; и, во-вторых, ставка налога, которую государство источника могло бы установить, если бы потенциальный эквивалентный бенефициар получал доход непосредственно из государства источника.

138. Как описано выше, подпункт B) 1) предусматривает, что будут учитываться любые пониженные ставки налогообложения, которые доступны в соответствии с внутренним законодательством или любым международным соглашением. Это правило признает, что налоги у источника на многие внутрифирменные дивиденды, проценты и роялти могут быть отменены, наПример, в соответствии с такими положениями, как Директивы Европейского Союза о материнских и дочерних компаниях и о процентах и роялти1 , а не в соответствии с соглашением о подоходном налоге. Это можно проиллюстрировать на следующем Примере:

Пример: EUCO1, компания-резидент государства EU1, полностью владеет ACO, резидентом государства A. ACO полностью владеет EUCO2, резидентом государства EU2, и получает проценты, возникающие в государстве EU2. Конвенция о подоходном налоге между государствами A и EU2 содержит определение эквивалентного бенефициара в подробном варианте и освобождает проценты от налогообложения у источника. Государства EU1 и EU2 являются членами Европейского Союза. Согласно Директиве о процентах и роялти, проценты, выплачиваемые EUCO2 в пользу EUCO1, не могут облагаться налогом в EU2. Поэтому EUCO1 удовлетворяет подпункту B) 1) подраздела (i) определения эквивалентного бенефициара в соглашении о подоходном налоге между государствами A и EU2, даже если соглашение о подоходном налоге между государствами EU1 и EU2 допускает налогообложение процентов у источника.

139. В подпункте B) 1) I) подраздела (i) предусмотрено правило, применимое к дивидендам, которое позволяет рассматривать физическое лицо как компанию для целей теста сравнения ставок, предусмотренного подпунктом B) 1). Поскольку дивиденды, бенефициарными владельцами которых являются физические лица, не имеют права на более низкую ставку, предусмотренную подпунктом a) пункта 2 статьи 10, в то время как компания может иметь право на такую более низкую ставку при соблюдении определенных условий, в отсутствие данного положения индивидуальные акционеры компании, претендующие на производные льготы в соответствии с пунктом 4, как правило, не будут квалифицироваться как эквивалентные бенефициары в случае дивидендов, полученных от существенных долей участия в других компаниях. Рассматривая физических лиц как компании для целей теста сравнения ставок, данное правило позволяет компании, претендующей на производные льготы в соответствии с пунктом 4, учитывать акции, прямо или косвенно принадлежащие физическому лицу, как если бы такие акции принадлежали компании, описанной в подпункте c) пункта 2, для целей определения того, является ли компания, претендующая на производные льготы в соответствии с пунктом 4, на 95 процентов принадлежащей эквивалентным бенефициарам.

140. Чтобы иметь право на применение правила подпункта B) 1) I), компания, претендующая на получение производных льгот в соответствии с параграфом 4, должна заниматься активным ведением бизнеса в государстве своего резидентства. Правило рассматривает индивидуального акционера, который иным образом отвечает требованиям подпункта A) пункта i), как если бы он был компанией, описанной в подпункте c) пункта 2, но только если компания, добивающаяся производных льгот в соответствии с пунктом 4, занимается активным ведением бизнеса в государстве своего резидентства, который является существенным по отношению к бизнесу, аналогичным или дополняющим бизнес, который генерировал доходы, из которых выплачиваются дивиденды. Тест в подпункте B) 1) I) аналогичен тесту на активное ведение бизнеса в соответствии с пунктом 3, но не является точно таким же, поскольку не требует, чтобы доход из государства источника "вытекал" из бизнеса, активно ведущегося компанией, претендующей на

производные льготы в соответствии с пунктом 4. Выражение "активное ведение бизнеса" имеет то же значение, что и в подпункте a) пункта 3, и поэтому не включает деятельность, описанную в подпунктах (i) - (iv) этого подпункта. Для целей определения того, занимается ли компания, желающая получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, активным ведением бизнеса в Договаривающемся государстве, деятельность, осуществляемая лицом, связанным с этой компанией, считается осуществляемой компанией. Выражение "существенный по отношению" имеет то же значение, что и в подпункте c) пункта 3. Однако это требование существенности должно применяться независимо от того, получен ли дивиденд от связанного лица. С другой стороны, дивиденды, полученные из другого Договаривающегося государства, не обязательно должны вытекать из активной предпринимательской деятельности компании, стремящейся получить производные льготы в соответствии с пунктом 4, как это требуется согласно подпункту a) пункта 3, для получения льгот, поскольку активная предпринимательская деятельность, осуществляемая в Договаривающемся государстве местонахождения для целей подпункта B) 1) I), должна быть только "аналогичной или дополняющей" активной предпринимательской деятельности, осуществляемой в государстве источника, а не "такой же или дополняющей" эту активную предпринимательскую деятельность, осуществляемую в государстве источника.

141. Следующий Пример иллюстрирует применение подпункта B) 1) I):

Пример: RCO - компания-резидент государства R. RCO занимается активным ведением бизнеса в государстве R, который аналогичен бизнесу SCO, компании-резидента государства S. RCO является резидентом государства R в течение 13 месяцев, а также владеет 25 процентами капитала SCO в течение 13 месяцев. Физическое лицо Y является единственным акционером RCO и резидентом государства Y. Пункт 2 статьи 10 конвенций о подоходном налоге между государствами S и Y и между государствами S и R идентичен соответствующему положению Типовой налоговой конвенции ОЭСР. Таким образом, RCO удовлетворяет требованиям, изложенным в подпункте a) пункта 2 статьи 10 для целей применения более низкой ставки, применимой к дивидендам. Однако в отсутствие подпункта B) 1) I) RCO не имела бы права на эту пониженную ставку, поскольку физическое лицо Y имело бы право на 15-процентную ставку (согласно подпункту b) пункта 2 статьи 10), только если бы получило дивиденды непосредственно от SCO. Однако, в силу подпункта B) 1) I), Y будет рассматриваться как компания в значении пункта c) параграфа 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R для целей теста сравнения ставок, что означает, что RCO будет удовлетворять требованию сравнения ставок. Таким образом, при условии выполнения всех остальных требований (таких как тест на эрозию базы и требование о бенефициарном владении в статье 10), RCO будет иметь право на более низкую ставку в статье 10 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R в отношении дивидендов, выплаченных SCO.

142. Подпункт B) 1) II) предусматривает правило для определения процента капитала компании, выплачивающей дивиденды, которым потенциальный эквивалентный бенефициар будет считаться владеющим для целей теста сравнения ставок, который, как и подпункт B) 1) I), будет влиять на право на более низкую ставку налога, согласно подпункту a) пункта 2 статьи 10, эквивалентного бенефициара, если бы он получал дивиденды напрямую. Для этих целей при применении теста сравнения ставок, описанного в подпункте B) 1), косвенное владение потенциальным эквивалентным бенефициаром капиталом компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение. Следующий Пример иллюстрирует применение подпункта B) 1) II):

Пример: XCO и YCO напрямую владеют по 50 процентов акций RCO, компании-резидента государства R. В течение 13 месяцев RCO владела 25 процентами капитала SCO и являлась резидентом государства R. Государство S имеет конвенции о подоходном налоге с государствами R, X и Y; пункт 2 статьи 10 этих конвенций о подоходном налоге идентичен соответствующему положению Типовой налоговой конвенции ОЭСР. XCO является резидентом государства X и имеет статус квалифицированного лица согласно подпункту c) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R. YCO является резидентом государства Y и также имеет статус квалифицированного лица согласно подпункту c) пункта 2 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R. Таким образом, и XCO, и YCO удовлетворяют подпункту A) определения эквивалентного бенефициара. Однако для целей определения ставки налога на дивиденды, выплачиваемые SCO, на которую XCO и YCO имели бы право в соответствии с их соответствующими налоговыми соглашениями с государством S, XCO и YCO рассматриваются,

согласно подпункту B) 1) II), как непосредственно владеющие 12,5 процентами капитала SCO (50 процентов от 25-процентного пакета акций SCO равны 12,5 процентам - сумме соответствующих косвенных долей XCO и YCO в капитале SCO, которая рассматривается как прямая доля). Таким образом, XCO и YCO не будут иметь права на более низкую ставку налога, предусмотренную подпунктом a) пункта 2 статьи 10, и, следовательно, не будут считаться эквивалентными бенефициарами, поскольку они не отвечают критерию сравнения ставок в соответствии с подпунктом B) 1) (см., однако, пункт 147 ниже относительно альтернативных положений, которые позволят RCO воспользоваться 15-процентной ставкой, предусмотренной подпунктом b) пункта 2 статьи 10 Конвенции о подоходном налоге между государствами S и R).

143. Подпункт B) 2) подраздела (i) предусматривает правила производных льгот для статей дохода, которые подпадают под действие статей 7, 13 или 21. Потенциальный эквивалентный бенефициар должен иметь право на льготу в соответствии с тестируемой конвенцией, которая, по крайней мере, столь же благоприятна, как и та, которая применялась бы в соответствии с Конвенцией к таким предпринимательским прибылям, доходам или другим доходам. Таким образом, сравниваются следующие льготы: во-первых, льготы, которые государство источника предоставило бы компании, претендующей на производные льготы в соответствии с пунктом 4, если бы она имела право на льготы в отношении соответствующей статьи дохода, и, во-вторых, льготы, которые государство источника предоставило бы потенциальному эквивалентному бенефициару, если бы он получал доход напрямую. Следующий Пример иллюстрирует применение подпункта B) 2):

Пример: RCO - компания-резидент государства R, которая полностью принадлежит XCO, публично торгуемой компании-резиденту государства X. RCO заключила контракт на строительство крупного офисного комплекса в государстве S. По условиям конвенции о подоходном налоге между государствами S и R, строительная площадка считается постоянным представительством только в том случае, если она длится более двенадцати месяцев. Однако по условиям конвенции о подоходном налоге между государствами S и X строительная площадка считается постоянным представительством только в том случае, если ее продолжительность превышает шесть месяцев. Если строительная площадка длится более шести месяцев, но менее 12 месяцев, XCO не будет эквивалентным бенефициаром, поскольку не будет иметь права на ту же защиту в соответствии со статьей 7 конвенции о подоходном налоге между государствами S и X, на которую имеет право квалифицированное лицо в соответствии со статьей 7 конвенции о подоходном налоге между государствами S и R.

144. Подпункт C) подраздела (i) предусматривает дополнительное ограничение, если статья дохода была получена через организацию, которая рассматривается как фискально прозрачная в соответствии с законодательством Договаривающегося государства резидента компании, добивающейся производных льгот в соответствии с пунктом 4. В этом случае, несмотря на то, что резидент может удовлетворять требованиям подпунктов A) или B) на основе сравнения условий проверенной конвенции с условиями конвенции, в соответствии с которой компания добивается получения производных льгот, резидент не будет удовлетворять требованиям этого подпункта, если соответствующая статья дохода не рассматривалась бы как доход этого резидента в соответствии с положением, аналогичным пункту 2 статьи 1, если бы ему, а не компании, добивающейся получения производных льгот в соответствии с пунктом 4, была выплачена статья дохода, в отношении которой эта компания требует льгот. Следующий Пример иллюстрирует применение подпункта C):

Пример: RCO, публично торгуемая компания-резидент государства R, владеет акциями SCO, компании-резидента государства S, через P, партнерство, организованное в государстве S. P является фискально прозрачной в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства S и рассматривается как компания в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства R. Соответственно, согласно положениям пункта 2 статьи 1, дивиденды, выплаченные SCO через P, не будут считаться полученными RCO и, следовательно, не будут иметь права на уменьшение налогообложения у источника в государстве S в соответствии со статьей 10. PKO вставляет XCO, резидента государства X, между собой и P. Согласно внутреннему налоговому законодательству государства X, P является фискально прозрачной, и поэтому считается, что XCO получает дивиденды, выплаченные ШОС через P.

Соглашение о подоходном налоге между государствами S и X содержит подробную версию пунктов 1-7 статьи 29. Для того чтобы воспользоваться льготами по налогу у источника выплаты дивидендов, предусмотренными в этой конвенции, XCO должна соответствовать критерию производных выгод. Хотя ставки дивидендов, предусмотренные пунктом 2 статьи 10 конвенции между государствами S и X, такие же, как и в статье 10 конвенции между государствами S и R, и подпункт A) подраздела (i) будет выполнен, дивиденды не будут считаться полученными RCO, если RCO, а не XCO, владеет SCO через партнерство P. Соответственно, в силу подпункта C), RCO не является эквивалентным бенефициаром, и по этой причине XCO не имеет права на производные льготы по параграфу 4 в отношении дивидендов, выплаченных SCO через P.

145. Вторая категория лиц, отвечающих критериям "эквивалентного бенефициара" (подпункт (ii) определения), относится к лицам, которые являются резидентами того же Договаривающегося государства, что и компания, претендующая на производные льготы в соответствии с пунктом 4. Такие лица будут являться эквивалентными бенефициарами, если они имеют право на получение льгот в силу подпунктов a), b), c) или e) пункта 2 или в соответствии с пунктом 5 в качестве компании со штаб-квартирой. Однако головная компания будет являться эквивалентным бенефициаром компании, претендующей на производные льготы в соответствии с параграфом 4, только если она получает проценты или дивиденды от члена многонациональной корпоративной группы головной компании. Однако тест на сравнение ставок применяется к любому резиденту, удовлетворяющему критерию штаб-квартиры компании в пункте 5, который получает дивиденды или проценты от другого Договаривающегося государства. Это требование призвано обеспечить, чтобы компания, находящаяся в штаб-квартире, имела право, по крайней мере, на те же договорные льготы в отношении дивидендов или процентов, что и компания, претендующая на производные льготы в соответствии с пунктом 4, так что если, наПример, статья 11 Конвенции в целом освобождает проценты от налогообложения у источника, но не делает этого в отношении процентов, выплачиваемых компании, находящейся в штаб-квартире, членом многонациональной группы этой компании, то компания, находящаяся в штаб-квартире, не будет эквивалентным бенефициаром компании, которая в противном случае имела бы право на договорное освобождение от налогообложения у источника, применимое к аналогичному процентному платежу.

146. Третья категория лиц, которые квалифицируются как "эквивалентный бенефициар" (подпункт (iii) определения), относится к лицам, которые являются резидентами Договаривающегося государства источника. Такие лица будут являться эквивалентными бенефициарами, если они имеют право на льготы в силу подпунктов a), b), c) или e) пункта 2, при условии, что доля участия таких резидентов в совокупном количестве голосов и стоимости акций (и любого непропорционального класса акций, как определено в пункте 7) компании, которая запрашивает производные льготы, не превышает 25 процентов. Согласно требованию о владении, содержащемуся в подпункте a) пункта 4, владение может быть прямым или косвенным, но в случае косвенного владения каждый промежуточный владелец должен быть "квалифицированным промежуточным владельцем" в соответствии с определением этого термина в пункте 7 (см. ниже).

147. Как поясняется в пункте 10 выше, в случае применения пункта 4 о производных льготах определение эквивалентного бенефициара будет исключать лиц, которые в соответствии с другой конвенцией имеют право на освобождение от налогообложения государством источника, не столь благоприятное, как освобождение, предоставляемое в соответствии с Конвенцией. Некоторые государства, возможно, захотят устранить возникающий в результате так называемый эффект "обрыва", заключающийся в отказе во всех договорных льготах, даже если разница в льготах, предусмотренных двумя конвенциями, относительно незначительна, путем предоставления льгот от налогообложения государством источника, аналогичных льготам, которые были бы предоставлены в соответствии с другой конвенцией. Такой режим может быть достигнут с помощью приведенных ниже альтернативных положений, относящихся к налогообложению дивидендов, процентов и роялти и предоставляющих ограниченные льготы, которые в целом соответствуют тем, которые были бы доступны в соответствии с другой конвенцией:

Положение о дивидендах должно быть добавлено в статью 10

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 4 настоящей статьи, в случае компании, стремящейся выполнить требования пункта 4 статьи 29 настоящей Конвенции в

отношении дивидендов, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно по причине:

a) требование пункта B) подраздела (i) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29; или

b) требование в подразделе (ii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 о том, что лицо, имеющее право на льготы согласно пункту 5 статьи 29, будет иметь право на ставку налога в отношении дивидендов, которая меньше или равна ставке, применяемой согласно пункту 2 данной статьи;

такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства. Однако в этих случаях взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку из ставок налога, на которую имели бы право лица, описанные в определении термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на требования, упомянутые в подпунктах a) и b) настоящего пункта), если бы эти лица получили дивиденды напрямую. Для целей настоящего пункта:

c) косвенное владение этими лицами голосующими акциями компании, выплачивающей дивиденды, должно рассматриваться как прямое владение, и

d) лицо, описанное в подразделе (iii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы оно было резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, получающая дивиденды.

Положение о процентах должно быть добавлено в статью 11

Несмотря на положения пунктов 1 и 2, но с учетом положений пункта 4 настоящей статьи, в случае компании, стремящейся удовлетворить требования пункта 4 статьи 29 в отношении выплаты процентов, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно по причине:

a) требование пункта B) подпункта (i) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29; или

b) требование в подпункте (ii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 о том, что лицо, имеющее право на льготы согласно пункту 5 статьи 29, будет иметь право на ставку налога в отношении процентов, которая меньше или равна ставке, применяемой согласно пункту 2 настоящей статьи;

такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, в соответствии с законодательством этого государства. Однако в этих случаях взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку из ставок налога, на которую имели бы право лица, описанные в определении термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на требования, упомянутые в подпунктах a) и b) настоящего пункта), если бы такие лица получали проценты непосредственно. Для целей настоящего пункта лицо, описанное в подпункте (iii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы оно было резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, получающая проценты.

Положение о роялти должно быть добавлено в статью 12

Несмотря на положения пункта 1, но с учетом положений пункта 3 настоящей статьи, в случае компании, стремящейся выполнить требования пункта 4 статьи 29 в отношении роялти, если такая компания не удовлетворяет критериям этого пункта исключительно по причине требования пункта B) подпункта (i) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, такая компания может облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором возникает роялти, и в соответствии с законодательством этого Государства, за исключением того, что взимаемый таким образом налог не должен превышать самую высокую ставку среди ставок налога, на которую имели бы право лица, описанные в определении термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29 (несмотря на требование пункта

B) подпункта i) этого определения), если бы эти лица получали роялти непосредственно. Для целей настоящего пункта лицо, описанное в подпункте (iii) определения термина "эквивалентный бенефициар" в подпункте e) пункта 7 статьи 29, рассматривается как имеющее право на ограничение налога, на которое такое лицо имело бы право, если бы оно было резидентом того же Договаривающегося государства, что и компания, получающая роялти.

Термин "непропорционально большой пакет акций"

Только подробная версия

> f) термин "непропорционально большой класс акций" означает любой класс акций компании или юридического лица, являющегося резидентом одного из Договаривающихся государств, который дает право акционеру на непропорционально большее участие, посредством дивидендов, выплат при выкупе или иным образом, в доходах, полученных в другом Договаривающемся государстве от определенных активов или деятельности компании;

Комментарий к определению "непропорциональный класс акций" в подробной версии

148. Согласно определению термина "непропорциональный класс акций", который используется в критерии владения в различных частях статьи, компания или организация имеет непропорциональный класс акций, если она имеет размещенные акции, которые подпадают под условия или другие договоренности, дающие право владельцу этих акций на большую часть дохода компании или организации, полученного от другого Договаривающегося государства, чем та, на которую владелец имел бы право в отсутствие таких условий или договоренностей. Так, наПример, компания-резидент одного Договаривающегося государства имеет "непропорциональный класс акций", если некоторые из размещенных акций этой компании являются "отслеживающими акциями", которые выплачивают дивиденды на основе формулы, приближенной к доходности активов компании, используемых в другом Договаривающемся государстве. Это иллюстрируется следующим Примером:

Пример: АСО является компанией-резидентом государства А. АСО выпустила простые и привилегированные акции. Простые акции котируются и регулярно торгуются на главной фондовой бирже государства А. Привилегированные акции не имеют права голоса и дают их владельцам право только на получение дивидендов, равных по сумме процентным платежам, которые АСО получает от несвязанных заемщиков в государстве Б. Привилегированные акции полностью принадлежат одному акционеру, который является резидентом третьего государства, с которым у государства Б нет налогового соглашения. На обыкновенные акции приходится более 50 процентов стоимости АСО и 100 процентов голосов. Поскольку владелец привилегированных акций имеет право на получение платежей, соответствующих процентному доходу АСО, возникающему в государстве Б, привилегированные акции представляют собой "непропорционально большой класс акций", и поскольку эти акции не обращаются регулярно на признанной фондовой бирже, АСО не будет иметь права на льготы в соответствии с подпунктом c) пункта 2.

Термин "основное место управления и контроля"

Только подробная версия

> g) "основное место управления и контроля" компании или организации находится в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, только если:

(i) исполнительные должностные лица и старшие руководящие работники компании или организации несут повседневную ответственность за принятие большего числа стратегических, финансовых и оперативных политических решений для компании или организации и ее прямых и косвенных дочерних предприятий, а персонал таких лиц осуществляет большее число повседневных действий, необходимых для подготовки и принятия таких решений, в этом Договаривающемся государстве, чем в любом другом государстве; и

(ii) такие исполнительные должностные лица и сотрудники высшего руководства несут повседневную ответственность за принятие большего числа решений по стратегической, финансовой и операционной политике компании или организации и ее прямых и косвенных дочерних компаний, а сотрудники таких лиц осуществляют больше повседневной деятельности, необходимой для подготовки и принятия таких решений, чем должностные лица или сотрудники любой другой компании или организации;

Комментарий к определению "основное место управления и контроля" в подробном варианте

149. Термин "основное место управления и контроля" имеет значение для целей подпункта c) пункта 2 и пункта 5 подробного варианта. Этот термин следует отличать от понятия "место эффективного управления", которое использовалось до 2017 года в пункте 3 статьи 4 и в различных положениях, включая статью 8, применимых к эксплуатации морских и воздушных судов. Понятие "место эффективного управления" трактовалось некоторыми государствами как обычное место, где наиболее высокопоставленное лицо или группа лиц (наПример, совет директоров) принимает ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения бизнеса компании. Концепция основного места управления и контроля, напротив, относится к месту, где осуществляется повседневная ответственность за управление компанией или организацией (и ее прямыми и косвенными дочерними компаниями).

150. Основное место управления и контроля компании или организации будет находиться в государстве проживания этой компании или организации только при соблюдении следующих двух условий:

Во-первых, согласно подпункту (i), исполнительные директора и старшие руководящие работники несут повседневную ответственность за принятие большего числа стратегических, финансовых и операционных решений по вопросам политики компании или организации и ее прямых и косвенных дочерних предприятий, а персонал, поддерживающий такое руководство в подготовке и принятии этих решений, осуществляет большую часть своей необходимой повседневной деятельности в этом государстве, чем в другом или любом третьем государстве. Таким образом, при проверке рассматривается общая деятельность соответствующих лиц, чтобы определить, где осуществляется эта деятельность. В большинстве случаев необходимым, но не достаточным условием будет то, что главный исполнительный директор и другие высшие руководители обычно находятся в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания.

Во-вторых, исполнительные директора и сотрудники высшего руководства несут ежедневную ответственность за принятие решений по стратегической, финансовой и операционной политике компании и ее прямых и косвенных дочерних предприятий, а сотрудники, которые поддерживают руководство в принятии этих решений, осуществляют больше необходимой повседневной деятельности, чем руководители или сотрудники любой другой компании или предприятия.

Термин "квалифицированный промежуточный владелец"

Только подробная версия

> h) термин "квалифицированный промежуточный собственник" означает промежуточного собственника, который является либо:

(i) резидент государства, которое имеет в силе с Договаривающимся государством, у которого испрашивается льгота по настоящей Конвенции, всеобъемлющую конвенцию об избежании двойного налогообложения; или

(ii) резидент того же Договаривающегося государства, что и компания, применяющая тест согласно подпункту d) или f) пункта 2 или пункта 4 для определения того, имеет ли она право на льготы в соответствии с Конвенцией;

Комментарий к определению "квалифицируемый промежуточный владелец" подробной версии

151. Определение "квалифицируемого промежуточного собственника" в подробном варианте имеет значение для целей тестов на право собственности, содержащихся в подпунктах d) и f) пункта 2, а также правила производных выгод пункта 4.

152. Согласно подпункту (i) этого определения, квалифицируемым промежуточным собственником является организация-резидент третьего государства, имеющая действующее соглашение о всеобъемлющем подоходном налоге с Договаривающимся государством, от которого запрашивается льгота по договору.

153. Как указано в комментарии к статье 1, некоторые государства считают, что в их налоговые договоры следует включить положения, чтобы отказать в применении конкретных положений договора в отношении доходов, получающих выгоду от режимов, которые представляют собой "специальные налоговые режимы" (см. пункты 85-100 комментария к статье 1), и отказать в применении статьи 11 к процентам, выплачиваемым связанным лицам, которые пользуются

положениями внутреннего законодательства, предусматривающими условный вычет в отношении капитала (см. пункт 107 комментария к статье 1). Эти государства, возможно, захотят ограничить сферу применения подпункта (i) таким образом, чтобы он применялся только к резидентам третьих государств, с которыми государство, у которого запрашиваются договорные льготы, заключило конвенции о всеобъемлющем подоходном налоге, и которые не пользуются специальным налоговым режимом или условным вычетом по процентам. Это можно сделать путем внесения следующих изменений в подпункт (i):

(i) резидент государства, которое имеет в силе с Договаривающимся государством, у которого испрашивается льгота по настоящей Конвенции, всеобъемлющую конвенцию об избежании двойного налогообложения и которое не пользуется ни одной из них:

A) специальный налоговый режим, при условии, что если соответствующая всеобъемлющая конвенция об избежании двойного налогообложения не содержит определения специального налогового режима, аналогичного положениям, включенным в [ссылка на пункт конвенции, включающий определение "специальный налоговый режим"], применяются принципы определения, предусмотренного в настоящей Конвенции, но без учета требования пункта (v) этого определения; или

B) условные процентные вычеты типа, описанного в [ссылка на пункт статьи 11, относящийся к условным вычетам на собственный капитал]; или

154. Согласно подпункту (ii) определения, квалифицируемый промежуточный собственник также включает резидента того же Договаривающегося государства, что и компания, к которой применяется соответствующий тест на владение согласно подпунктам d) или f) пункта 2 или согласно правилу производных выгод пункта 4.

Термин "испытуемая группа"

Только подробная версия

> i) термин "проверяемая группа" означает резидента Договаривающегося государства, который применяет тест согласно подпункту d) или f) пункта 2 или согласно пункту 4 или 5 для определения того, имеет ли он право на льготы по Конвенции ("проверяемый резидент"), и любую компанию или постоянное представительство, которые:

(i) участвует в качестве члена вместе с проверяемым резидентом в налоговой консолидации, фискальном единстве или аналогичном режиме, который требует от членов группы разделения прибыли или убытков; или

(ii) разделяет убытки с проверяемым резидентом в соответствии с групповой льготой или другим режимом разделения убытков в соответствующем налогооблагаемом периоде;

Комментарий к определению "проверенная группа" в подробном варианте

155. Данный подпараграф определяет термин "проверенная группа" для целей правил размывания базы в подпункте (ii) подпараграфов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Проверенная группа состоит из проверенной компании, к которой применяется соответствующее правило размывания базы (которая именуется "проверенный резидент"), и любой компании, которая либо участвует в качестве члена с этим проверенным резидентом в режиме налоговой консолидации, фискального единства или аналогичном режиме, который позволяет членам группы разделять прибыли или убытки, либо любой компании, которая в течение соответствующего налогооблагаемого периода разделяет убытки с проверенным резидентом в соответствии с групповой льготой или другим режимом разделения убытков. Если тестируемая группа отсутствует, то соответствующий тест на размывание базы, применимый к тестируемой группе, не применяется.

Термин "валовой доход"

Только подробная версия

> j) термин "валовой доход" означает валовые поступления, определенные в Договаривающемся государстве проживания лица за налогооблагаемый период, который включает время, когда будет предоставлена льгота, за исключением того, что если лицо занимается бизнесом, который включает производство, изготовление или продажу товаров, "валовой доход" означает такие валовые поступления, уменьшенные на стоимость проданных товаров, а если лицо занимается бизнесом по предоставлению нефинансовых услуг, "валовой доход" означает

такие валовые поступления, уменьшенные на прямые затраты на получение таких поступлений, при условии, что:

(i) за исключением случаев, когда это имеет значение для определения льгот в соответствии со статьей 10 настоящей Конвенции, валовой доход не включает часть любых дивидендов, которые фактически освобождены от налога в Договаривающемся государстве проживания лица, будь то посредством вычетов или иным образом; и

(ii) за исключением части дивидендов, подлежащей налогообложению, валовой доход тестируемой группы не должен учитывать операции между компаниями, входящими в тестируемую группу;

Комментарий к определению "валового дохода" в подробном варианте

156. Данный подпараграф определяет термин "валовой доход" для целей правил размывания базы в подпункте (ii) подпараграфов d) и f) пункта 2 и в пунктах 4 и 5. Отправной точкой для расчета валового дохода является валовая выручка, определенная в Договаривающемся государстве резидентства соответствующего субъекта за налогооблагаемый период, включающий время, когда будет предоставлена льгота. Если организация занимается бизнесом, который включает производство, изготовление или продажу товаров, "валовой доход" означает валовую выручку, уменьшенную на стоимость проданных товаров. Если тестируемая дочерняя компания занимается бизнесом по предоставлению нефинансовых услуг, "валовой доход" означает такие валовые поступления, уменьшенные на прямые затраты на получение таких поступлений.

157. Подраздел (i) определения далее предусматривает, что за исключением определения льгот в отношении дивидендов в соответствии со статьей 10, валовой доход не должен включать часть любых дивидендов, которые фактически освобождены от налога в Договаривающемся государстве проживания лица, будь то посредством вычетов или иным образом, независимо от государства проживания компании, выплачивающей эти дивиденды. Подраздел (ii) предусматривает, что, за исключением части любых дивидендов, подлежащих налогообложению, валовой доход проверяемой группы не учитывает любые операции между компаниями, входящими в проверяемую группу.

Термин "механизм коллективного инвестирования"

Только подробная версия

k) [возможное определение "коллективного инвестиционного средства"].1

Комментарий к определению "коллективного инвестиционного механизма" в подробном варианте

158. Как указано в сноске к данному подпункту, определение понятия "механизм коллективных инвестиций" должно быть включено, если положение, касающееся механизмов коллективных инвестиций, включено в подпункт g) пункта 2. Это определение должно определять коллективные инвестиционные средства каждого Договаривающегося государства, к которым применимо данное положение, и может быть составлено следующим образом:

термин "средство коллективного инвестирования" означает, в случае [государства A], [ ] и, в случае [государства B], [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, механизм или организацию, учрежденные в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств согласны рассматривать как средство коллективного инвестирования для целей настоящего пункта;

159. Как объясняется в пункте 36 Комментария к Статье 1, предполагается, что открытые части этого определения будут включать перекрестные ссылки на соответствующие положения налогового законодательства или законодательства о ценных бумагах каждого государства, которые будут определять CIV, к которым должен применяться подпункт g) пункта 2.

Пункт 7 (упрощенная версия): способ применения определяется компетентными органами

Только упрощенная версия

7. Компетентные органы Договаривающихся государств могут по взаимному соглашению определить порядок применения настоящей статьи.

Комментарий к пункту 7 упрощенного варианта

160. Параграф 7 упрощенного варианта позволяет компетентным органам Договаривающихся государств по взаимному согласию определить, как следует применять положения предыдущих параграфов статьи. Они могут, наПример, договориться о процедурных аспектах подачи просьбы о предоставлении льгот по договору в соответствии с положениями о дискреционной помощи, предусмотренными в пункте 5.

Параграф 8

161. Как указано в пункте 32 комментария к статье 10, пункте 25 комментария к статье 11 и пункте 21 комментария к статье 12, потенциальные злоупотребления могут быть результатом передачи акций, долговых требований, прав или имущества постоянным представительствам, созданным исключительно с этой целью в странах, которые не облагают налогом или предоставляют преференциальный налоговый режим доходам от таких активов. Если государство резидентства освобождает от налогообложения прибыль, относящуюся к таким постоянным представительствам, расположенным в третьих юрисдикциях, то не следует ожидать, что государство источника предоставит договорные льготы в отношении такого дохода. Параграф, который применяется, когда Договаривающееся государство освобождает от налогообложения доходы предприятий этого государства, которые относятся к постоянным представительствам, расположенным в третьих юрисдикциях, предусматривает, что в таких случаях договорные льготы предоставляться не будут. Это правило, однако, не применяется, если:

доход облагается значительным налогом в государстве, в котором расположено постоянное представительство, или

доход исходит от активного ведения бизнеса через постоянное представительство или является сопутствующим ему, за исключением инвестиционного бизнеса, который не ведется банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером по ценным бумагам.

162. Согласно подпункту c), в любом случае, когда в льготах отказано в соответствии с настоящим пунктом, резидент Договаривающегося государства, получающий соответствующий доход, может просить компетентный орган другого Договаривающегося государства предоставить эти льготы. Компетентный орган, получивший такую просьбу, может по своему усмотрению предоставить эти льготы, если он сочтет, что это будет оправданно; однако он должен проконсультироваться с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворить или отклонить эту просьбу.

163. Следующий Пример иллюстрирует тип ситуации, в которой предполагается применять данный пункт. Предприятие одного Договаривающегося государства открывает постоянное представительство в третьем государстве, которое не облагает налогом или облагает низким налогом прибыль постоянного представительства. Прибыль, относящаяся к постоянному представительству, освобождается от налога первым упомянутым государством либо в соответствии с положением, аналогичным статье 23 A, включенным в налоговую конвенцию между этим государством и юрисдикцией, где находится постоянное представительство, либо в соответствии с внутренним законодательством первого упомянутого государства. Предприятие получает проценты, возникающие в другом Договаривающемся государстве, которые включаются в прибыль, относящуюся к постоянному представительству. Если предположить, что условия применения статьи 11 соблюдены, то государство, в котором возникают проценты, в отсутствие пункта 8 было бы обязано предоставить преимущества ограничения налога, предусмотренные в пункте 2 статьи 11, несмотря на то, что проценты освобождены от налога в первом упомянутом государстве и практически не облагаются налогом в третьем государстве, в котором находится постоянное представительство. В такой ситуации преимущества Конвенции будут отклонены в отношении этого дохода, если только исключение подпункта b), применимое к доходам, которые возникают в результате или в связи с активным ведением бизнеса, не применяется к соответствующему доходу или если эти преимущества не предоставляются в соответствии с положением о дискреционной льготе, предусмотренным подпунктом c), компетентным органом государства, в котором возникают проценты.

164. Ссылка на слово "доход" в подпункте (i) означает, что данное положение применяется независимо от того, является ли соответствующий доход предпринимательской прибылью. Поэтому правило применяется, когда предприятие одного Договаривающегося государства

получает доход от другого Договаривающегося государства, а первое упомянутое государство рассматривает право или имущество, в отношении которого выплачивается доход, как фактически связанное с постоянным представительством, расположенным в третьей юрисдикции (в том числе в соответствии с таким положением, как пункт 2 статьи 21 в договоре между первым упомянутым государством и третьей юрисдикцией).

165. При выполнении условий подпунктов (i) и (ii) подпункт (a) лишает льгот, которые в противном случае применялись бы согласно другим положениям Конвенции, если соответствующая статья дохода рассматривается как часть прибыли постоянного представительства, расположенного в третьей юрисдикции, и сумма налога, взимаемого с этой статьи дохода в этой третьей юрисдикции, меньше меньшей из следующих двух сумм: a) суммы этой статьи дохода, умноженной на минимальную ставку, которую Договаривающиеся государства определили на двусторонней основе для целей этого пункта, и b) 60 процентов суммы налога, которая была бы наложена на эту статью дохода в государстве предприятия, если бы это постоянное представительство находилось в этом государстве.

166. Выражение "сумма этой статьи дохода" относится к сумме соответствующего дохода после вычета всех расходов, относящихся к этой статье дохода, которые подлежат вычету согласно законодательству соответствующей юрисдикции. Таким образом, для целей определения налога в третьей юрисдикции, относящегося к данной статье дохода, общий налог, применимый к прибыли постоянного представительства, расположенного в этой юрисдикции, будет сначала рассчитан после вычета всех расходов, подлежащих вычету в соответствии с законодательством этой юрисдикции при определении налогооблагаемой прибыли, относящейся к постоянному представительству. Затем налог, применяемый к соответствующей сумме статьи дохода, определяется путем умножения общего налога, применяемого к прибыли постоянного представительства, на отношение чистой суммы статьи дохода (т.е. валовой суммы статьи дохода за вычетом расходов, вычтенных при расчете налогооблагаемой прибыли постоянного представительства, которые относятся конкретно или пропорционально к этой статье дохода) к налогооблагаемой прибыли постоянного представительства. Аналогичный расчет будет произведен для целей определения налога, который был бы наложен на эту статью дохода в Договаривающемся государстве предприятия, если бы постоянное представительство находилось в этом государстве; в этом случае вычитаются те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с законодательством этого государства.

167. Для целей исключения, включенного в подпункт b), ссылка на доход, который "проистекает из активного ведения бизнеса или сопутствует ему", должна толковаться так, как указано в пунктах 74-76 выше.

168. Вместо принятия формулировки пункта 8 некоторые государства могут предпочесть более комплексное решение, которое не будет ограничиваться ситуациями, когда предприятие одного Договаривающегося государства освобождается от налога в этом государстве на прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, которое не будет включать исключение, применимое к доходам, получаемым от активного ведения бизнеса или сопутствующим ему, и которое не потребует оценки налога, который был бы уплачен в государстве предприятия, если бы постоянное представительство находилось в этом государстве. В этом случае правило будет применяться в любом случае, когда доход, полученный в одном Договаривающемся государстве и относящийся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, подлежит комбинированному налогообложению в государстве предприятия и юрисдикции постоянного представительства по эффективной ставке, которая меньше наименьшей из ставки, определяемой на двусторонней основе, и 60 процентов общей ставки корпоративного налога в государстве предприятия. Ниже приводится Пример правила, которое может быть использовано для этой цели:

Если предприятие одного Договаривающегося государства получает доход от другого Договаривающегося государства и первое упомянутое Договаривающееся государство рассматривает этот доход как прибыль, относящуюся к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции, то льготы настоящей Конвенции не применяются к этому доходу, если этот доход облагается совокупной эффективной ставкой налога в первом упомянутом Договаривающемся государстве и юрисдикции, в которой расположено постоянное представительство, которая меньше меньшей из [ставка определяется на двусторонней основе]

или 60 процентов общей установленной законом ставки налога на компании, применяемой в первом упомянутом Договаривающемся государстве. Если в соответствии с предыдущим предложением в льготах по настоящей Конвенции отказано в отношении статьи дохода, полученного резидентом одного Договаривающегося государства, компетентный орган другого Договаривающегося государства может, тем не менее, предоставить эти льготы в отношении этой статьи дохода, если в ответ на просьбу такого резидента такой компетентный орган определит, что предоставление таких льгот оправдано в свете причин, по которым такой резидент не удовлетворяет требованиям настоящего пункта (наПример, наличие убытков). Компетентный орган Договаривающегося государства, которому был направлен запрос в соответствии с предыдущим предложением, консультируется с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем удовлетворить или отклонить запрос.

Параграф 9

169. Пункт 9 отражает указания, содержащиеся в пунктах 61 и 76-80 Комментария к статье 1. Согласно этим указаниям, преимущества налоговой конвенции не должны быть доступны, если одной из основных целей определенных сделок или договоренностей является получение выгоды по налоговому соглашению, а получение такой выгоды при таких обстоятельствах противоречит объекту и цели соответствующих положений налоговой конвенции. Пункт 9 включает принципы, лежащие в основе этих пунктов, в саму Конвенцию, чтобы позволить государствам рассматривать случаи ненадлежащего использования Конвенции, даже если их внутреннее законодательство не позволяет им делать это в соответствии с пунктами 76-80 Комментария к статье 1; он также подтверждает применение этих принципов для государств, чье внутреннее законодательство уже позволяет им рассматривать такие случаи.

170. Положения параграфа 9 имеют эффект отказа в получении выгоды по налоговой конвенции, если одной из основных целей соглашения или сделки, которая была заключена, является получение выгоды по конвенции. Однако в этом случае последняя часть параграфа предоставляет лицу, которому в противном случае было бы отказано в получении выгоды, возможность доказать, что получение выгоды при таких обстоятельствах соответствовало бы объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции.

171. Пункт 9 дополняет и никоим образом не ограничивает сферу действия или применение положений пунктов 1-7 (правило об ограничении льгот) и пункта 8 (правило, применимое к постоянному представительству, расположенному в третьей юрисдикции): льгота, в которой отказано в соответствии с этими пунктами, не является "льготой по Конвенции", в которой также будет отказано пунктом 9. Более того, указания, содержащиеся в комментарии к пункту 9, не должны использоваться для толкования пунктов 1-8 и наоборот.

172. И наоборот, тот факт, что лицо имеет право на льготы по параграфам 1-7, не означает, что в этих льготах не может быть отказано по параграфу 9. Пункты 1-7 - это правила, которые в основном сосредоточены на правовой природе, владении имуществом и общей деятельности резидентов Договаривающегося государства. Как показано на Примере в следующем параграфе, эти правила не означают, что сделка или договоренность, заключенная таким резидентом, не может представлять собой ненадлежащее использование положения договора.

173. Параграф 9 должен рассматриваться в контексте параграфов 1-7 и остальной части Конвенции, включая ее преамбулу. Это особенно важно для целей определения объекта и цели соответствующих положений Конвенции. Предположим, наПример, что публичная компания, акции которой регулярно обращаются на признанной фондовой бирже в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, получает доход от другого Договаривающегося государства. Если эта компания является "квалифицированным лицом", как оно определено в пункте 2, очевидно, что в преимуществах Конвенции не должно быть отказано только на основании структуры собственности этой компании, наПример, потому, что большинство акционеров этой компании не являются резидентами того же государства. Объектом и целью подпункта c) пункта 2 является установление порогового значения для права на договор публичных компаний, акции которых принадлежат резидентам разных государств. Тот факт, что такая компания является квалифицированным лицом, не означает, однако, что в льготах по пункту 9 не может быть отказано по причинам, не связанным с владением акциями этой компании. Предположим, наПример, что такая публичная компания является банком, который заключает соглашение о кондуитном финансировании, предназначенное для косвенного предоставления

резиденту третьего государства выгоды от более низкого налогообложения у источника согласно налоговому соглашению. В этом случае пункт 9 будет применяться для отказа в предоставлении такой выгоды, поскольку подпункт c) пункта 2, если рассматривать его в контексте остальной части Конвенции и, в частности, ее преамбулы, не может рассматриваться как преследующий общую для двух Договаривающихся государств цель разрешить публичным компаниям заключать сделки с использованием договоров.

174. Положения пункта 9 устанавливают, что Договаривающееся государство может отказать в предоставлении выгод от налоговой конвенции, если разумно заключить, рассмотрев все соответствующие факты и обстоятельства, что одной из основных целей договоренности или сделки было получение выгоды по налоговому соглашению. Данное положение призвано обеспечить применение налоговых конвенций в соответствии с целью, ради которой они были заключены, т.е. для предоставления льгот в отношении добросовестного обмена товарами и услугами, движения капитала и лиц, в отличие от договоренностей, основной целью которых является обеспечение более благоприятного налогового режима.

175. Термин "выгода" включает все ограничения (наПример, снижение налогов, освобождение, отсрочка или возврат) на налогообложение, налагаемое на государство источника в соответствии со статьями 6-22 Конвенции, освобождение от двойного налогообложения, предусмотренное статьей 23, и защиту, предоставляемую резидентам и гражданам Договаривающегося государства в соответствии со статьей 24 или любыми другими аналогичными ограничениями. Это включает, наПример, ограничения прав Договаривающегося государства на налогообложение дивидендов, процентов или роялти, возникающих в этом государстве и выплачиваемых резиденту другого государства (который является бенефициарным владельцем) в соответствии со статьей 10, 11 или 12. Она также включает ограничения прав Договаривающегося государства на налогообложение прироста капитала, полученного от отчуждения движимого имущества, находящегося в этом государстве, резидентом другого государства в соответствии со статьей 13. Когда налоговая конвенция включает другие ограничения (наПример, положение о льготном налогообложении), положения настоящей статьи также применяются к этой льготе.

176. Фраза "которые прямо или косвенно привели к получению такой выгоды" является намеренно широкой и предназначена для включения ситуаций, когда лицо, претендующее на применение выгод по налоговому соглашению, может сделать это в отношении сделки, которая не является той, которая была предпринята для одной из основных целей получения такой выгоды по соглашению. Это иллюстрируется следующим Примером:

TCO, компания-резидент государства T, приобрела все акции и долги SCO, компании-резидента государства S, которые ранее принадлежали материнской компании SCO. Они включают заем, предоставленный SCO под 4-процентные проценты, выплачиваемые по требованию. Государство T не имеет налогового соглашения с государством S, поэтому любые проценты, выплачиваемые SCO в пользу TCO, облагаются налогом у источника по ставке 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако, согласно налоговому соглашению между государством R и государством S, налог у источника на проценты, выплачиваемые компанией-резидентом одного из Договаривающихся государств, бенефициарным владельцем которой является компания-резидент другого государства, не взимается; кроме того, это соглашение не содержит положений, аналогичных пунктам 1-7. ТШО решает передать заем компании RCO, дочерней компании с резидентом государства R, в обмен на три векселя, подлежащие оплате по требованию, по которым выплачиваются проценты по ставке 3,9%.

В данном Примере, в то время как RCO претендует на выгоды договора между государством R и государством S в отношении займа, который был заключен по уважительным коммерческим причинам, если факты дела показывают, что одной из основных целей TCO при передаче своего займа RCO было получение RCO выгоды от договора между государством R и государством S, то будет применено положение об отказе в получении этой выгоды, так как эта выгода будет косвенно вытекать из передачи займа.

177. Термины "договоренность или сделка" должны толковаться широко и включать любое соглашение, понимание, схему, сделку или серию сделок, независимо от того, имеют они юридическую силу или нет. В частности, они включают создание, назначение, приобретение или передачу самого дохода или имущества или права, в отношении которого начисляется доход. Эти термины также охватывают договоренности, касающиеся создания, приобретения или содержания

лица, получающего доход, включая квалификацию этого лица в качестве резидента одного из Договаривающихся государств, и включают шаги, которые лица могут предпринять сами для установления резидентства. Примером "договоренности" может служить ситуация, когда предпринимаются шаги для обеспечения проведения заседаний совета директоров компании в другой стране, чтобы заявить, что компания изменила свое место жительства. Одна сделка сама по себе может привести к выгоде, или она может действовать в сочетании с более сложной серией сделок, которые вместе приводят к выгоде. В обоих случаях могут применяться положения параграфа 9.

178. Чтобы определить, является ли одной из основных целей договоренности или сделки получение выгод по Конвенции, важно провести объективный анализ целей и задач всех лиц, участвующих в создании такой договоренности или сделки или являющихся ее стороной. Вопрос о том, каковы цели договоренности или сделки, является вопросом факта, ответ на который может быть получен только при рассмотрении всех обстоятельств, связанных с договоренностью или событием, в каждом конкретном случае. Не обязательно находить убедительные доказательства намерения лица, имеющего отношение к договоренности или сделке, но после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств должен быть сделан разумный вывод о том, что одной из основных целей договоренности или сделки было получение выгод от налоговой конвенции. Однако не следует легкомысленно полагать, что получение выгоды по налоговому соглашению было одной из основных целей соглашения или сделки, и простой анализ последствий соглашения обычно не позволяет сделать вывод о его целях. Однако если договоренность может быть разумно объяснена только выгодой, возникающей в соответствии с договором, можно сделать вывод, что одной из основных целей такой договоренности было получение выгоды.

179. Лицо не может избежать применения данного пункта, просто утверждая, что соглашение или сделка не были предприняты или организованы для получения выгод Конвенции. Все доказательства должны быть взвешены, чтобы определить, является ли разумным вывод о том, что соглашение или сделка были предприняты или организованы с такой целью. Определение требует разумности, предполагая, что возможность различных толкований событий должна быть объективно рассмотрена.

180. Ссылка на "одну из основных целей" в пункте 9 означает, что получение выгоды в соответствии с налоговой конвенцией не обязательно должно быть единственной или доминирующей целью конкретного соглашения или сделки. Достаточно, чтобы хотя бы одной из основных целей было получение выгоды. НаПример, лицо может продать имущество по различным причинам, но если перед продажей это лицо становится резидентом одного из Договаривающихся государств и одной из основных целей этого является получение выгоды в соответствии с налоговой конвенцией, пункт 9 может применяться, несмотря на то, что могут быть и другие основные цели изменения резидентства, такие как облегчение продажи имущества или реинвестирование доходов от отчуждения.

181. Цель не будет являться основной, если с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств разумно заключить, что получение выгоды не было основным соображением и не оправдывало бы заключение любого соглашения или сделки, которые сами по себе или вместе с другими сделками привели к получению выгоды. В частности, если договоренность неразрывно связана с основной коммерческой деятельностью, а ее форма не была обусловлена соображениями получения выгоды, маловероятно, что ее основной целью будет считаться получение такой выгоды. Однако если соглашение заключено с целью получения аналогичных выгод по нескольким договорам, не следует считать, что получение выгод по другим договорам не позволит считать получение выгоды по одному договору основной целью данного соглашения. Предположим, наПример, что налогоплательщик - резидент государства А заключает соглашение о кондуите с финансовым учреждением - резидентом государства Б, чтобы это финансовое учреждение инвестировало в конечную выгоду налогоплательщика в облигации, выпущенные в большом количестве государств, с которыми государство Б, но не государство А, имеет налоговые соглашения. Если факты и обстоятельства показывают, что соглашение было заключено с основной целью получения выгод от этих налоговых соглашений, не следует считать, что получение выгоды по одному конкретному соглашению не было одной из основных целей такого соглашения. Аналогичным образом, цели, связанные с обходом внутреннего законодательства, не

должны использоваться для утверждения, что получение выгоды по договору было лишь сопутствующей частью таких целей.

182. Следующие Примеры иллюстрируют применение данного пункта (Примеры, включенные в пункт 187 ниже, также должны рассматриваться при определении того, будет ли и когда данный пункт применяться в случае кондуитных соглашений). При чтении этих Примеров важно помнить, что применение параграфа 9 должно определяться на основе фактов и обстоятельств каждого дела. Поэтому приведенные ниже Примеры носят исключительно иллюстративный характер и не должны толковаться как условия или требования, которым должны соответствовать аналогичные сделки, чтобы избежать применения положений параграфа 9:

Пример A: TCO, компания-резидент государства T, владеет акциями SCO, компании, котирующейся на фондовой бирже государства S. Государство T не имеет налогового соглашения с государством S, поэтому любые дивиденды, выплачиваемые SCO в пользу TCO, облагаются налогом у источника на дивиденды в размере 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S налог у источника на дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом одного договаривающегося государства, бенефициарным владельцем которой является компания-резидент другого государства, не удерживается. TCO заключает соглашение с RCO, независимым финансовым учреждением, резидентом государства R, в соответствии с которым TCO переуступает RCO право на выплату дивидендов, которые были объявлены, но еще не выплачены SCO.

В данном Примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей соглашения, в соответствии с которым TШO переуступил право на выплату дивидендов PKO, было получение PKO освобождения от налогообложения дивидендов у источника, предусмотренного налоговой конвенцией между штатом R и штатом S, и было бы противоречием объекту и цели налоговой конвенции предоставление преимущества такого освобождения в рамках данной договоренности о покупке договора.

Пример B: SCO, компания-резидент государства S, является дочерней компанией TCO, компании-резидента государства T. Государство T не имеет налогового соглашения с государством S, и поэтому любые дивиденды, выплачиваемые SCO в пользу TCO, облагаются налогом у источника на дивиденды в размере 25 процентов в соответствии с внутренним законодательством государства S. Однако в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S применимая ставка налога у источника на дивиденды, выплачиваемые компанией государства S резиденту государства R, составляет 5 процентов. Поэтому TШO заключает соглашение с RCO, финансовым учреждением, резидентом государства R и квалифицированным лицом согласно подпункту c) пункта 2 настоящей статьи, в соответствии с которым RCO приобретает право пользования вновь выпущенными неголосующими привилегированными акциями SCO сроком на три года. TШO является единственным владельцем этих акций. Узуфрукт дает RCO право на получение дивидендов по этим привилегированным акциям. Сумма, уплаченная RCO за приобретение узуфрукта, соответствует текущей стоимости дивидендов, которые будут выплачены по привилегированным акциям в течение трех лет (дисконтированных по ставке, по которой TCO может взять кредит у RCO).

В данном Примере, в отсутствие других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей соглашения, в рамках которого RCO приобрела узуфрукт привилегированных акций, выпущенных SCO, было получение выгоды от 5-процентного ограничения, применимого к налогообложению дивидендов у источника, предусмотренного налоговой конвенцией между штатом R и штатом S, и было бы противоречием объекту и цели налоговой конвенции предоставить выгоду от этого ограничения в рамках данного соглашения о покупке договоров.

Пример C: RCO, компания-резидент государства R, занимается производством электронных устройств, и ее бизнес быстро расширяется. В настоящее время компания рассматривает возможность создания производственного предприятия в развивающейся стране, чтобы получить выгоду от более низких производственных затрат. После предварительного анализа были определены возможные места в трех разных странах. Все три страны имеют схожую экономическую и политическую среду. После рассмотрения того факта, что государство S

является единственной из этих стран, с которой государство R имеет налоговую конвенцию, принимается решение о строительстве завода в этом государстве.

В данном Примере, несмотря на то, что решение об инвестировании в государство S было принято с учетом льгот, предоставляемых налоговым соглашением между государством R и государством S, очевидно, что основные цели инвестирования и строительства завода связаны с расширением бизнеса RCO и более низкими производственными затратами в этой стране. В данном Примере нельзя обоснованно считать, что одной из основных целей строительства завода является получение льгот по договору. Кроме того, учитывая, что общей целью налоговых конвенций является поощрение трансграничных инвестиций, получение преимуществ конвенции между государством R и государством S для инвестиций в завод, построенный в государстве S, соответствует объекту и цели положений этой конвенции.

Пример D: RCO, механизм коллективных инвестиций, являющийся резидентом государства R, управляет диверсифицированным портфелем инвестиций на международном финансовом рынке. В настоящее время RCO держит 15 процентов своего портфеля в акциях компаний-резидентов государства S, в отношении которых получает ежегодные дивиденды. Согласно налоговой конвенции между государством R и государством S, ставка налога у источника на дивиденды снижена с 30 процентов до 10 процентов.

Инвестиционные решения RCO учитывают наличие налоговых льгот, предоставляемых в рамках обширной сети налоговых конвенций государства R. Большинство инвесторов RCO являются резидентами государства R, но ряд инвесторов (миноритарные инвесторы) являются резидентами государств, с которыми государство S не имеет налоговой конвенции. Решения инвесторов инвестировать в RCO не определяются какими-либо конкретными инвестициями, сделанными RCO, и инвестиционная стратегия RCO не определяется налоговой позицией ее инвесторов. RCO ежегодно распределяет почти весь свой доход среди инвесторов и платит налоги в государстве R на доход, не распределенный в течение года.

Принимая решение об инвестировании в акции компаний-резидентов государства S, RCO учитывала наличие льгот по налоговому соглашению между государством R и государством S в отношении дивидендов, однако одного этого было бы недостаточно для применения параграфа 9. Цель налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, поэтому для определения того, применяется ли параграф 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были сделаны инвестиции. В данном Примере, если инвестиции RCO не являются частью соглашения или не связаны с другой сделкой, предпринятой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в преимуществах налогового соглашения между государством R и государством S.

Пример E: RCO является компанией-резидентом государства R и в течение последних 5 лет владеет 24 процентами акций компании SCO, резидента государства S. После вступления в силу налогового соглашения между государствами R и S (статья 10 которого идентична статье 10 настоящей Модели), RCO решает увеличить до 25 процентов свою долю в акциях SCO. Факты и обстоятельства показывают, что решение о приобретении этих дополнительных акций было принято главным образом для того, чтобы получить выгоду от более низкой ставки налога, предусмотренной статьей 10(2) a) договора.

В этом случае, хотя одной из основных целей сделки, посредством которой приобретаются дополнительные акции, очевидно, является получение льготы по статье 10(2) a), параграф 9 не будет применяться, поскольку может быть установлено, что предоставление такой льготы в данных обстоятельствах будет соответствовать объекту и цели статьи 10(2) a). В этом подпараграфе используется произвольный порог в 25 процентов для целей определения того, какие акционеры имеют право на льготу в виде более низкой ставки налога на дивиденды, и с этим подходом согласуется предоставление льгот по данному подпараграфу налогоплательщику, который действительно увеличивает свое участие в компании, чтобы удовлетворить это требование.

Пример F: TCO является публично торгуемой компанией, резидентом государства T. Бизнес TCO в сфере информационных технологий, который был разработан в государстве T, значительно вырос за последние несколько лет в результате агрессивной политики слияний и поглощений, проводимой руководством TCO. RCO, компания-резидент государства R (государства,

заключившего множество налоговых соглашений, предусматривающих отсутствие или низкое налогообложение дивидендов и роялти у источника), является семейной холдинговой компанией группы, которая также активно работает в секторе информационных технологий. Почти все акции RCO принадлежат резидентам государства R, которые являются родственниками предпринимателя, запустившего и развившего бизнес группы RCO. Основными активами RCO являются акции дочерних компаний, расположенных в соседних странах, включая SCO, компанию-резидента государства S, а также патенты, разработанные в государстве R и лицензированные этим дочерним компаниям. Компания TCO, которая уже давно заинтересована в приобретении бизнеса группы RCO и ее портфеля патентов, сделала предложение о приобретении всех акций RCO.

В данном Примере, при отсутствии других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что основные цели приобретения RCO связаны с расширением бизнеса группы TCO и не включают получение выгод по договору между государствами R и S. Тот факт, что RCO действует в основном как холдинговая компания, не меняет этого результата. Вполне возможно, что после приобретения акций RCO руководство TCO рассмотрит преимущества налогового соглашения, заключенного между государствами R и S, прежде чем решит оставить в RCO акции SCO и патенты, лицензированные SCO. Это, однако, не будет целью, связанной с соответствующей сделкой, которой является приобретение акций RCO.

Пример G: TCO, компания-резидент государства T, является публично торгуемой компанией-резидентом государства T. Она прямо или косвенно владеет рядом дочерних компаний в разных странах. Большинство из этих компаний осуществляют коммерческую деятельность группы ТШО на местных рынках. В одном регионе ТШО владеет акциями пяти таких компаний, каждая из которых расположена в разных соседних государствах. ТШО рассматривает возможность создания региональной компании с целью предоставления групповых услуг этим компаниям, включая управленческие услуги, такие как бухгалтерский учет, юридические консультации и кадровые ресурсы; финансовые и казначейские услуги, такие как управление валютными рисками и организация операций хеджирования, а также некоторые другие услуги, не связанные с финансированием. После анализа возможных мест расположения ТШО принимает решение о создании региональной компании, RCO, в государстве R. Это решение в основном обусловлено наличием квалифицированной рабочей силы, надежной правовой системы, благоприятной для бизнеса среды, политической стабильностью, членством в региональной группе, развитой банковской индустрией и обширной сетью договоров об избежании двойного налогообложения государства R, включая налоговые соглашения с пятью государствами, в которых ТШО владеет дочерними компаниями, которые все предусматривают низкие ставки налога у источника.

В данном Примере простой анализ последствий договоров для будущих платежей дочерних компаний в пользу региональной компании не позволит сделать вывод о целях создания ТШО компании RCO. Если предположить, что внутригрупповые услуги, которые будут предоставляться RCO, включая принятие решений, необходимых для ведения бизнеса, представляют собой реальный бизнес, посредством которого RCO осуществляет существенные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски, и этот бизнес осуществляется RCO через собственный персонал, находящийся в государстве R, нецелесообразно отказывать в преимуществах договоров, заключенных между государством R и пятью государствами, где действуют дочерние компании, если только другие факты не указывают на то, что RCO была создана для других налоговых целей или если RCO не заключает конкретных сделок, к которым в противном случае применим параграф 9 (см. также Пример F в параграфе 187 ниже в отношении процентов и других вознаграждений, которые RCO может получать от своей деятельности по финансированию группы).

Пример H: TCO - компания-резидент государства T, котирующаяся на фондовой бирже государства T. Она является материнской компанией многонационального предприятия, которое ведет разнообразную коммерческую деятельность по всему миру (оптовая и розничная торговля, производство, инвестиции, финансы и т.д.).

Проблемы, связанные с транспортировкой, разницей во времени, ограниченным наличием персонала, свободно владеющего иностранными языками, и зарубежным расположением деловых партнеров, затрудняют для ТШО управление зарубежной деятельностью из государства T. Поэтому ТШО создает RCO, дочернюю компанию-резидента государства P (страны, где развиты

международные торговые и финансовые рынки, а также имеется большое количество высококвалифицированных кадров), в качестве базы для развития своей зарубежной деятельности. RCO осуществляет различные виды предпринимательской деятельности, такие как оптовая и розничная торговля, производство, финансирование, а также внутренние и международные инвестиции. RCO обладает человеческими и финансовыми ресурсами (в различных областях, таких как юридическая, финансовая, бухгалтерская, налоговая, управление рисками, аудит и внутренний контроль), которые необходимы для осуществления этой деятельности. Очевидно, что деятельность RCO представляет собой активное ведение бизнеса в государстве R.

В рамках своей деятельности RCO также занимается развитием новых производственных мощностей в государстве S. С этой целью она вносит акционерный капитал и предоставляет займы SCO, дочерней компании-резиденту государства S, которую RCO создала для владения этими мощностями. RCO будет получать дивиденды и проценты от SCO.

В данном Примере RCO была создана из соображений эффективности бизнеса, а финансирование SCO через акционерный капитал и займы является частью активного ведения бизнеса RCO в государстве R. На основании этих фактов и в отсутствие других фактов, которые бы указывали на то, что одной из основных целей создания RCO или финансирования SCO было получение выгод от договора между государствами R и S, пункт 9 не будет применяться к этим сделкам.

Пример I: RCO, компания-резидент государства R, является одной из ряда организаций по коллективному управлению, которые выдают лицензии от имени соседних правообладателей и владельцев авторских прав на публичное исполнение музыки или на трансляцию этой музыки по радио, телевидению или в Интернете. SCO, компания-резидент государства S, осуществляет аналогичную деятельность в государстве S. Исполнители и правообладатели из разных стран назначают RCO или SCO своим агентом для выдачи лицензий и получения роялти в отношении авторских и смежных прав, которыми они обладают; RCO и SCO распределяют каждому правообладателю сумму роялти, которую они получают от имени этого правообладателя, за вычетом комиссии (в большинстве случаев сумма, распределяемая каждому правообладателю, относительно невелика). RCO имеет соглашение с SCO, по которому SCO выдает лицензии пользователям в государстве S и распределяет роялти в пользу RCO в отношении прав, которыми управляет RCO; RCO делает то же самое в государстве R в отношении прав, которыми управляет SCO. SCO договорилась с налоговой службой государства S о том, что она будет удерживать налог на роялти с выплат, которые она делает RCO, на основании применимых договоров между государством S и государством проживания каждого правообладателя, представленного RCO, на основании информации, предоставленной RCO, поскольку эти правообладатели являются бенефициарными владельцами роялти, выплачиваемых SCO в пользу RCO.

В данном Примере очевидно, что договоренности между правообладателями и RCO и SCO, а также между SCO и RCO были заключены для эффективного управления выдачей лицензий и сбором роялти в отношении большого количества мелких сделок. Хотя одной из целей заключения этих соглашений вполне может быть обеспечение взимания налога у источника по правильной договорной ставке без необходимости каждому отдельному правообладателю обращаться за возмещением небольших платежей, что было бы обременительно и дорого, очевидно, что такая цель, которая служит для содействия правильному и эффективному применению налоговых соглашений, будет соответствовать объекту и цели соответствующих положений применимых соглашений.

Пример J: RCO - компания-резидент государства R. Она успешно подала заявку на строительство электростанции для SCO, независимой компании-резидента государства S. Этот строительный проект рассчитан на 22 месяца. В ходе переговоров о заключении контракта проект разделяется на два разных контракта, каждый из которых рассчитан на 11 месяцев. Первый контракт заключается с RCO, а второй - с SUBCO, недавно зарегистрированной дочерней компанией RCO, находящейся в полной собственности государства R. По просьбе SCO, которая хотела обеспечить, чтобы RCO несла договорную ответственность за выполнение двух контрактов, договорные отношения заключаются таким образом, что RCO несет солидарную ответственность с SUBCO за выполнение договорных обязательств SUBCO по контракту SUBCO-SCO.

В данном Примере, при отсутствии других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумно заключить, что одной из основных целей заключения отдельного договора, по которому SUBCO согласилась выполнить часть строительного проекта, было

получение RCO и SUBCO выгоды от правила пункта 3 статьи 5 налоговой конвенции между штатом R и штатом S. Предоставление преимущества этого правила в данных обстоятельствах противоречило бы объекту и цели этого параграфа, так как ограничение по времени в этом параграфе в противном случае было бы бессмысленным.

Пример K: RCO, компания-резидент государства R, является стопроцентной дочерней компанией Фонда, институционального инвестора, являющегося резидентом государства T, который был создан и подлежит регулированию в государстве T. RCO работает исключительно для получения инвестиционного дохода в качестве региональной инвестиционной платформы Фонда посредством приобретения и управления диверсифицированным портфелем частных рыночных инвестиций, расположенных в странах региональной группировки, включающей государство R. Решение о создании региональной инвестиционной платформы в государстве R было обусловлено, главным образом, наличием директоров, знающих региональную деловую практику и правила, наличием квалифицированной многоязычной рабочей силы, членством государства R в региональной группе и обширной сетью налоговых конвенций государства R, включая налоговую конвенцию с государством S, которая обеспечивает низкие ставки налога у источника. RCO нанимает опытную местную команду менеджеров для рассмотрения инвестиционных рекомендаций Фонда и выполняет различные другие функции, которые, в зависимости от случая, могут включать утверждение и мониторинг инвестиций, выполнение казначейских функций, ведение бухгалтерских книг и документации RCO, а также обеспечение соответствия нормативным требованиям в государствах, где осуществляется инвестирование. Совет директоров RCO назначается Фондом и состоит в большинстве своем из директоров-резидентов государства R, обладающих опытом управления инвестициями, а также членов глобальной управленческой команды Фонда. RCO платит налоги и подает налоговые декларации в государстве R.

В настоящее время RCO рассматривает возможность инвестиций в SCO, компанию-резидента государства S. Инвестиции в SCO составят лишь часть общего инвестиционного портфеля RCO, который включает инвестиции в ряд стран помимо государства S, которые также являются членами одной и той же региональной группы. Согласно налоговой конвенции между государством R и государством S, ставка налога у источника на дивиденды снижена с 30 процентов до 5 процентов. Согласно налоговой конвенции между государством S и государством T, ставка налога у источника на дивиденды составляет 10 процентов.

Принимая решение о том, инвестировать или нет в SCO, RCO рассматривает наличие льгот в соответствии с налоговым соглашением между государством R и государством S в отношении дивидендов, однако одного этого недостаточно для применения параграфа 9. Цель налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, поэтому для определения того, применяется ли параграф 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были сделаны инвестиции, включая причины создания RCO в государстве R и инвестиционные функции и другие виды деятельности, осуществляемые в государстве R. В данном Примере, в отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью договоренности или связаны с другой сделкой, предпринятой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в преимуществах налоговой конвенции между государством R и государством S.

Пример L: RCO, секьюритизационная компания, резидент государства R, была создана банком, который продал RCO портфель кредитов и другой дебиторской задолженности должников, расположенных в ряде юрисдикций. RCO полностью финансируется за счет заемных средств. RCO выпустила одну акцию, которая находится в доверительном управлении и не имеет экономической ценности. Долговое финансирование RCO было привлечено путем выпуска облигаций, которые находятся в широком владении сторонних инвесторов. Ноты котируются на признанной фондовой бирже, что позволяет торговать ими на вторичном рынке, и хранятся через клиринговую систему. В целях соблюдения нормативных требований банк также сохранил за собой небольшой процент котируемых долговых ценных бумаг, выпущенных RCO. В настоящее время 60 процентов портфеля RCO составляет дебиторская задолженность малых и средних предприятий - резидентов государства S, по которой RCO регулярно получает процентные платежи. Банк является резидентом государства T, которое имеет налоговое соглашение с государством S, предоставляющее льготы, эквивалентные тем, которые предусмотрены налоговым соглашением между государством R и государством S. Согласно налоговому соглашению между

государством R и государством S, ставка налога у источника на проценты ограничена 10 процентами (внутреннее законодательство государства S предусматривает налог у источника в размере 30 процентов).

При создании RCO банк принял во внимание большое количество вопросов, включая надежную систему секьюритизации в государстве R, его законодательство о секьюритизации и другие соответствующие законы, наличие квалифицированного и опытного персонала и вспомогательных услуг в государстве R, а также наличие налоговых льгот, предоставляемых в рамках обширной сети налоговых конвенций государства R. Решения инвесторов инвестировать в RCO не определяются какими-либо конкретными инвестициями, сделанными RCO, а инвестиционная стратегия RCO не зависит от налоговой позиции инвесторов. RCO облагается налогом в штате R на полученный доход и имеет право на полный вычет процентных платежей, выплачиваемых инвесторам.

Принимая решение о продаже дебиторской задолженности предприятий-резидентов государства S, банк и RCO учитывали наличие льготы по налоговой конвенции между государством R и государством S в отношении процентов, но одного этого было бы недостаточно для применения параграфа 9. Цель налоговых соглашений заключается в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций, поэтому для определения того, применяется ли параграф 9 к инвестициям, необходимо рассмотреть контекст, в котором были сделаны инвестиции. В данном Примере, в отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью договоренности или связаны с другой сделкой, предпринятой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать RCO в преимуществах налоговой конвенции между государством R и государством S.

Пример M: Фонд недвижимости, партнерство государства C, считающееся фискально прозрачным в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства C, создается для инвестирования в портфель инвестиций в недвижимость в определенном географическом районе. Фонд недвижимости управляется регулируемым управляющим фондом и продается институциональным инвесторам, таким как пенсионные программы и суверенные фонды, на основании инвестиционного мандата фонда. Ряд инвесторов, проживающих в различных юрисдикциях, размещают средства в Фонде недвижимости. Инвестиционная стратегия Real Estate Fund, изложенная в маркетинговых материалах фонда, не зависит от налоговой позиции инвесторов, а основана на инвестировании в определенные активы недвижимости, максимизации их стоимости и получении прибыли за счет продажи инвестиций. Инвестиции Фонда недвижимости осуществляются через холдинговую компанию RCO, учрежденную в государстве R. RCO управляет всеми активами недвижимого имущества Фонда недвижимости и владеет этими активами косвенно через полностью принадлежащие ей компании, являющиеся резидентами государств, в которых расположены активы недвижимого имущества; она также предоставляет долговое и/или долевое финансирование этим местным компаниям, которые непосредственно владеют базовыми инвестициями. RCO создается по ряду коммерческих и юридических причин, наПример, для защиты Real Estate Fund от обязательств и потенциальных претензий в отношении недвижимых активов фонда, а также для облегчения долгового финансирования (в том числе от сторонних кредиторов) и осуществления, управления и реализации инвестиций. Он также создается для целей администрирования требований об освобождении от уплаты налога у источника согласно любому применимому налоговому соглашению. Это важная функция RCO, поскольку с административной точки зрения проще одной компании получить освобождение от налога у источника, чем каждому институциональному инвестору подавать собственное заявление на освобождение от налога, особенно если сумма освобождения от налога, на которую имеет право каждый инвестор в отношении конкретной статьи дохода, невелика. После анализа возможных мест расположения, Real Estate Fund решил создать RCO в государстве R. Это решение было в основном обусловлено политической стабильностью государства R, его нормативно-правовой системой, знакомством с кредиторами и инвесторами, доступом к соответствующему квалифицированному персоналу и обширной сетью налоговых конвенций государства R, включая договоры с другими государствами в пределах конкретной географической области, намеченной для инвестиций. Однако RCO не получает договорных льгот, которые лучше, чем те, на которые имели бы право ее инвесторы, если бы они сделали такие же инвестиции непосредственно в этих государствах и получили бы договорные льготы в соответствии с договорами, заключенными государствами их проживания.

В данном Примере, несмотря на то, что решение о размещении RCO в государстве R было принято в свете наличия льгот по налоговым конвенциям между государством R и государствами в конкретном географическом районе, предназначенном для инвестиций, очевидно, что инвестиции RCO в недвижимое имущество осуществляются в коммерческих целях в соответствии с инвестиционным мандатом фонда. Кроме того, RCO не получает никаких договорных преимуществ, которые были бы лучше тех, на которые имели бы право его инвесторы, и каждое государство, в котором осуществляются инвестиции RCO в недвижимое имущество, имеет право облагать налогом доход, полученный непосредственно от таких инвестиций. В отсутствие других фактов или обстоятельств, свидетельствующих о том, что инвестиции RCO являются частью договоренности или связаны с другой сделкой, предпринятой с основной целью получения выгоды от Конвенции, было бы неразумно отказывать в преимуществах налоговых соглашений между государством R и государствами, в которых находятся инвестиции RCO в недвижимое имущество.

183. В ряде государств применение общего правила против злоупотреблений, содержащегося во внутреннем законодательстве, подлежит утверждению в той или иной форме. В некоторых случаях этот процесс предусматривает внутреннее ускорение рассмотрения споров по таким положениям старшими должностными лицами администрации. В других случаях процесс позволяет консультативным группам представить администрации свои мнения по поводу применения правила. Такие виды процессов утверждения отражают серьезный характер споров в этой области и способствуют общей последовательности в применении правила. Государства, возможно, пожелают установить аналогичную форму административного процесса, который обеспечит применение пункта 9 только после одобрения на высоком уровне в администрации.

184. Кроме того, некоторые государства считают, что если лицу отказано в льготе по договору в соответствии с пунктом 9, то компетентный орган Договаривающегося государства, который в противном случае предоставил бы эту льготу, должен иметь возможность рассматривать это лицо как имеющее право на эту льготу или на другие льготы в отношении соответствующей статьи дохода или капитала, если такие льготы были бы предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или договоренности, которые вызвали применение пункта 9. Для обеспечения такой возможности такие государства могут включить в свои двусторонние договоры следующий дополнительный пункт:

10. Если лицу отказано в льготе по настоящей Конвенции в соответствии с пунктом 9, компетентный орган Договаривающегося государства, который в противном случае предоставил бы эту льготу, тем не менее рассматривает это лицо как имеющее право на эту льготу или на другие льготы в отношении конкретной статьи дохода или капитала, если такой компетентный орган по просьбе этого лица и после рассмотрения соответствующих фактов и обстоятельств установит, что такие льготы были бы предоставлены этому лицу в отсутствие сделки или договоренности, упомянутой в пункте 9. Компетентный орган Договаривающегося государства, которому направлена просьба, будет консультироваться с компетентным органом другого государства, прежде чем отклонить просьбу, поданную в соответствии с настоящим пунктом резидентом этого другого государства.

185. Для целей данного альтернативного положения определение того, что льготы были бы предоставлены в отсутствие сделки или договоренности, упомянутой в пункте 9, и определение льгот, которые должны быть предоставлены, оставлены на усмотрение компетентного органа, в который подается запрос. Альтернативное положение предоставляет компетентному органу широкие дискреционные полномочия для целей принятия таких решений. Однако это положение требует, чтобы компетентный орган рассмотрел соответствующие факты и обстоятельства до принятия решения и проконсультировался с компетентным органом другого Договаривающегося государства, прежде чем отклонить просьбу о предоставлении льгот, если эта просьба была подана резидентом этого другого государства. Первое требование направлено на то, чтобы компетентный орган рассматривал каждый запрос по существу, в то время как требование о проведении консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося государства, если запрос подан резидентом этого другого государства, должно обеспечить последовательное рассмотрение Договаривающимися государствами аналогичных случаев и возможность обосновать свое решение на основе фактов и обстоятельств конкретного дела. Однако этот процесс консультаций не требует, чтобы компетентный орган, которому был представлен запрос, получил согласие компетентного органа, с которым проводятся консультации.

186. Следующий Пример иллюстрирует применение этого альтернативного положения. Предположим, что физическое лицо, являющееся резидентом государства R и владеющее акциями компании-резидента государства S, переуступает право на получение дивидендов, объявленных этой компанией, другой компании-резиденту государства R, которая владеет более чем 10 процентами капитала выплачивающей компании, с основной целью получения пониженной ставки налогообложения у источника, предусмотренной в подпункте a) пункта 2 статьи 10. В таком случае, если будет установлено, что в льготе, предусмотренной этим подпунктом, должно быть отказано в соответствии с пунктом 9, альтернативное положение позволит компетентному органу государства S предоставить льготу в виде пониженной ставки, предусмотренной подпунктом b) пункта 2 статьи 10, если этот компетентный орган установит, что такая льгота была бы предоставлена в отсутствие уступки другой компании права на получение дивидендов.

187. По различным причинам некоторые государства, возможно, не смогут принять правило, включенное в пункт 9. Однако для того, чтобы эффективно бороться со всеми формами "покупки" договоров, этим государствам необходимо будет дополнить правило об ограничении выгод, предусмотренное пунктами 1-7, правилами, которые будут касаться стратегий "покупки" договоров, обычно называемых "кондуитными соглашениями", которые не подпадают под действие этих пунктов. Эти правила будут касаться таких кондуитных схем путем отказа от преимуществ положений Конвенции или некоторых из них (наПример, положений статей 7, 10, 11, 12 и 21) в отношении любого дохода, полученного в рамках или как часть кондуитной схемы. Они также могут принимать форму внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями или судебных доктрин, которые позволят достичь аналогичного результата. Ниже приведены Примеры кондуитных соглашений, которые должны быть рассмотрены в таких правилах, а также Примеры сделок, которые не должны рассматриваться как кондуитные соглашения для этой цели:

Пример A: RCO, публично торгуемая компания, резидент государства R, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. TCO, компания-резидент государства T, не имеющая налогового соглашения с государством S, хотела бы приобрести миноритарную долю в SCO, но считает, что внутренний налог у источника на дивиденды, взимаемый государством S, сделает инвестиции нерентабельными. RCO предлагает, чтобы SCO вместо этого выпустила для RCO привилегированные акции с фиксированным доходом в размере 4 процентов плюс условный доход в размере 20 процентов от чистой прибыли SCO. Срок погашения привилегированных акций - 20 лет. TШO заключит отдельный договор с RCO, согласно которому она выплатит RCO сумму, равную цене выпуска привилегированных акций, и получит от RCO через 20 лет выкупную цену акций. В течение 20 лет RCO будет выплачивать TШO сумму, равную 3,75 процента от цены выпуска плюс 20 процентов от чистой прибыли SCO.

Данная договоренность представляет собой кондуитную сделку, которая должна регулироваться вышеупомянутыми правилами, поскольку одной из основных целей участия RCO в сделке было достижение снижения налога у источника выплаты для TCO.

Пример B: SCO, компания-резидент государства S, выпустила только один класс акций, который на 100 процентов принадлежит RCO, компании-резиденту государства R. RCO также имеет только один класс акций в обращении, все из которых принадлежат TCO, компании-резиденту государства T, которая не имеет налогового соглашения с государством S. RCO занимается производством электронных изделий, а SCO выступает в качестве эксклюзивного дистрибьютора RCO в государстве S. Согласно пункту 3 правила ограничения льгот, RCO будет иметь право на льготы в отношении дивидендов, полученных от SCO, даже если акции RCO принадлежат резиденту третьей страны.

Данный Пример относится к обычной коммерческой структуре, в которой RCO и SCO осуществляют реальную экономическую деятельность в государствах R и S. Выплата дивидендов дочерними компаниями, такими как SCO, является обычной коммерческой операцией. В отсутствие доказательств того, что одной из основных целей создания данной структуры было перетекание дивидендов от SCO к TCO, эта структура не будет представлять собой схему кондуита.

Пример C: TCO, компания-резидент государства T, не имеющая налогового соглашения с государством S, предоставляет заем в размере 1 000 000 компании SCO, компании-резиденту государства S, которая является стопроцентной дочерней компанией TCO, в обмен на вексель, выпущенный SCO. Позже TШO понимает, что может избежать налога у источника на проценты,

взимаемого государством S, переуступив вексель своей дочерней компании RCO, резиденту государства R (договор между государствами R и S не допускает налогообложения процентов у источника в определенных обстоятельствах). Таким образом, ТШО переуступает вексель RCO в обмен на вексель, выпущенный RCO в пользу ТШО. По векселю, выпущенному ТШО, проценты начисляются по ставке 7 процентов, а по векселю, выпущенному РКО, проценты начисляются по ставке 6 процентов.

Сделка, в результате которой RCO приобрела вексель, выпущенный SCO, представляет собой схему кондуита, поскольку она была структурирована таким образом, чтобы исключить налог у источника, который TCO в противном случае заплатила бы государству S.

Пример D: TCO, компания-резидент государства T, не имеющая налогового соглашения с государством S, владеет всеми акциями SCO, компании-резидента государства S. В течение длительного времени TCO осуществляла все свои банковские операции в RCO, банке-резиденте государства R, который не связан с TCO и SCO, поскольку банковская система государства T относительно несложная. В результате ТШО имеет тенденцию держать большой депозит в RCO. Когда SCO нужен кредит для финансирования приобретения, TCO предлагает SCO обратиться к RCO, который уже знаком с бизнесом, который ведут TCO и SCO. SCO обсуждает заем с несколькими различными банками, все на условиях, аналогичных тем, которые предлагает RCO, но в конечном итоге заключает договор с RCO, отчасти потому, что проценты, выплаченные RCO, не будут облагаться налогом у источника в государстве S в соответствии с договором между государствами S и R, в то время как проценты, выплаченные банкам-резидентам государства T, будут облагаться налогом в государстве S.

Тот факт, что преимущества договора между государствами R и S доступны, если SCO займет у RCO, и что аналогичные преимущества могут быть недоступны, если она займет в другом месте, несомненно, является фактором в решении SCO (на которое может повлиять совет, данный ей TCO, ее 100-процентным акционером). Он даже может быть решающим фактором, в том смысле, что при прочих равных условиях наличие договорных льгот может изменить баланс в пользу займа у RCO, а не у другого кредитора. Однако вопрос о том, было ли получение договорных льгот одной из основных целей сделки, должен решаться с учетом конкретных фактов и обстоятельств. В представленных выше фактах RCO не имеет отношения к ТШО и ШОС, и нет никаких признаков того, что проценты, выплачиваемые ШОС, так или иначе перетекают к ТШО. Тот факт, что ТШО исторически поддерживал крупные депозиты в RCO, также является фактором, указывающим на то, что кредит, выданный SCO, не соответствует конкретному депозиту ТШО. Поэтому, исходя из представленных конкретных фактов, данная сделка, скорее всего, не будет являться кондуитным соглашением.

Если, однако, решение RCO о предоставлении кредита SCO зависело от предоставления TCO соответствующего залогового депозита для обеспечения кредита, так что RCO не заключил бы сделку на практически тех же условиях в отсутствие этого депозита, факты указывали бы на то, что TCO косвенно кредитовал SCO, направляя кредит через банк штата R, и в этом случае сделка представляла бы собой кондуитное соглашение.

Пример E: RCO, публично торгуемая компания, резидент государства R, является холдинговой компанией для производственной группы в высококонкурентной технологической области. Производственная группа проводит исследования в дочерних компаниях, расположенных по всему миру. Любые патенты, разработанные в дочерней компании, лицензируются дочерней компанией в RCO, которая затем лицензирует технологию своим дочерним компаниям, нуждающимся в ней. RCO удерживает лишь небольшой спред в отношении полученных роялти, так что большая часть прибыли достается дочерней компании, которая понесла риск в связи с разработкой технологии. TCO, компания, расположенная в государстве, с которым государство S не имеет налогового соглашения, разработала процесс, который существенно повысит прибыльность всех дочерних компаний RCO, включая SCO, компанию-резидента государства S. В соответствии со своей обычной практикой, RCO лицензирует технологию у TCO и сублицензирует технологию своим дочерним компаниям. SCO выплачивает RCO роялти, практически вся сумма которого перечисляется TCO.

В данном Примере нет никаких признаков того, что RCO создала свой лицензионный бизнес для того, чтобы уменьшить налог у источника, подлежащий уплате в государстве S. Поскольку RCO соответствует стандартной коммерческой организации и поведению группы в том, как она

структурирует свою лицензионную и сублицензионную деятельность, и предполагается, что такая же структура используется в отношении других дочерних компаний, осуществляющих аналогичную деятельность в странах, которые имеют договоры, предоставляющие аналогичные или более выгодные преимущества, соглашение между SCO, RCO и TCO не является кондуитным соглашением.

Пример F: TCO является публично торгуемой компанией, резидентом государства T, которое не имеет налогового соглашения с государством S. TCO является материнской компанией международной группы компаний, включая RCO, компанию-резидента государства R, и SCO, компанию-резидента государства S. SCO занимается активным ведением бизнеса в государстве S. RCO отвечает за координацию финансирования всех дочерних компаний ТШО. RCO поддерживает централизованную систему учета денежных средств для ТШО и его дочерних компаний, в которой регистрируются все межфирменные кредиторские и дебиторские задолженности. RCO несет ответственность за выплату или получение любых денежных платежей, необходимых для операций между его дочерними компаниями и несвязанными сторонами. РКО заключает процентные и валютные контракты по мере необходимости для управления рисками, возникающими в результате несоответствия входящих и исходящих денежных потоков. Деятельность RCO направлена (и разумно ожидается) на снижение операционных издержек, накладных и прочих постоянных расходов. В штате R работают 50 сотрудников RCO, включая канцелярский и другой офисный персонал, расположенный в штате R; это количество сотрудников отражает масштабы деятельности RCO. TCO одалживает RCO 15 миллионов в валюте A (стоимостью 10 миллионов в валюте B) в обмен на 10-летний вексель, по которому ежегодно выплачиваются 5 процентов. В тот же день RCO одалживает SCO 10 миллионов в валюте B в обмен на 10-летний вексель, по которому выплачиваются 5 процентов годовых. RCO не заключает долгосрочных сделок хеджирования в отношении этих финансовых операций, но управляет процентным и валютным риском, возникающим в результате этих операций, на ежедневной, еженедельной или ежеквартальной основе путем заключения форвардных валютных контрактов.

В данном Примере RCO, по-видимому, осуществляет реальную деятельность, выполняя существенные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски; она также осуществляет значительную деятельность в отношении сделок с TCO и SCO, которые, по-видимому, являются типичными для обычной казначейской деятельности RCO. RCO также несет процентный и валютный риск. На основании этих фактов и в отсутствие других фактов, которые бы указывали на то, что одной из основных целей этих займов было избежание налога у источника в государстве S, заем от TCO к RCO и заем от RCO к SCO не представляют собой схему кондуита.

Замечания к Комментарию к статье 29

Замечание по комментарию

188. Соединенные Штаты не согласны с содержащимся в пункте 77 заявлением о том, что при применении требования существенности, предусмотренного подпунктом b) пункта 3, следует принимать во внимание относительные размеры экономик и рынков двух государств.

Оговорки по статье

189. Бельгия, Венгрия, Люксембург и Швейцария оставляют за собой право не включать пункт 8 в свои конвенции.

190. Португалия оставляет за собой право не включать подпункт c) пункта 8 в свои конвенции.

191. Соединенные Штаты оставляют за собой право расширить сферу применения пункта 8 и включить доход, рассматриваемый как относящийся к постоянному представительству в государстве источника, и к постоянным представительствам в государствах, которые не имеют налоговой конвенции с государством источника, независимо от ставки налога, если только государство пребывания не включает доход в свою базу.

1Этот подпункт должен быть сформулирован (или опущен) с учетом того, как коллективные инвестиционные механизмы рассматриваются в Конвенции и как они используются и

рассматриваются в каждом Договаривающемся государстве: см. комментарий к подпункту и пункты 22-48 комментария к статье 1.

2См. также параграфы 67.1-67.7 Комментария к статье 10 и отчет "Вопросы налоговых договоров, связанные с REITs", в которых рассматривается право инвестиционных трастов недвижимости (REITs) на участие в договоре. Что касается применения определения "резидент Договаривающегося государства" к REITs, см. параграфы 8-9 отчета "Вопросы налоговых договоров, связанные с REITs".

1Слова "резиденты Договаривающегося государства, в котором учрежден механизм коллективных инвестиций" были бы не нужны, если бы определение "эквивалентного бенефициара", используемое для целей этого положения, было идентично подробному варианту определения термина "эквивалентный бенефициар" в пункте 7; см. пункт 145 ниже.

1Директива Совета 2011/96/EU от 30 ноября 2011 года об общей системе налогообложения, применяемой в отношении материнских компаний и дочерних компаний разных государств-членов, с поправками; Директива Совета 2003/49/EC от 3 июня 2003 года об общей системе налогообложения, применяемой к процентным платежам и платежам роялти, осуществляемым между ассоциированными компаниями разных государств-членов.

1Определение термина "механизм коллективных инвестиций" должно быть добавлено, если положение о механизмах коллективных инвестиций включено в пункт 2 (см. подпункт g) пункта 2).

Статьи 30 и 31

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 30

ОТНОСИТЕЛЬНО ТЕРРИТОРИАЛЬНОГО РАСПРОСТРАНЕНИЯ КОНВЕНЦИИ

1. Некоторые конвенции об избежании двойного налогообложения указывают, на какие территории они распространяются. Некоторые из них также предусматривают, что их положения могут быть распространены на другие территории, и определяют, когда и как это может быть сделано. Подобная оговорка имеет особое значение для Государств, которые имеют заморские территории или несут ответственность за международные отношения других Государств или территорий, особенно поскольку она признает, что такое распространение может быть осуществлено путем обмена дипломатическими нотами. Она также имеет значение, когда положения Конвенции должны быть распространены на часть территории Договаривающегося государства, которая специальным положением была исключена из сферы применения Конвенции. Статья, которая предусматривает, что распространение может быть также осуществлено любым другим способом в соответствии с конституционной процедурой Государств, составлена в форме, приемлемой с конституционной точки зрения для всех стран-членов ОЭСР, затронутых рассматриваемым положением. Единственным предварительным условием для распространения конвенции на любые Государства или территории является то, что они должны взимать налоги, существенно сходные по характеру с теми, к которым применяется конвенция. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. Статья предусматривает, что Конвенция может быть распространена либо целиком, либо с любыми необходимыми изменениями, что распространение вступает в силу с такой даты и на таких условиях, которые могут быть согласованы между Договаривающимися государствами, и, наконец, что прекращение действия Конвенции автоматически прекращает ее применение к любым Государствам или территориям, на которые она была распространена, если иное не согласовано Договаривающимися государствами. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Оговорка к Статье

3. Соединенные Штаты Америки оставляют за собой право не применять Статью 30. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ Статья 30 соответствует Статье 29 в редакции до 21 ноября 2017 г., когда Статья 29 (Территориальное распространение) была перенумерована в результате добавления новой Статьи 29 (Право на льготы) отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017

г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Добавление новой Статьи 29 потребовало перенумерации Статей 29, 30 и 31 в Статьи 30, 31 и 32 (см. историю Комментариев к этим Статьям). Статья 29 в редакции после 28 января 2003 г. соответствовала Статье 28 в редакции, действовавшей до этой даты. 28 января 2003 г. Статьи 27, 28, 29 и 30 были перенумерованы в Статьи 28, 29, 30 и 31 (см. историю Комментария к этим Статьям) вследствие добавления новой Статьи 27 (Помощь во взыскании налогов) отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 1: Соответствует пункту 1 Комментария к Статье 28 Модели 1977 г. в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 1 Комментария к Статьям 29 и 30 был перенумерован в пункт 1 Комментария к Статьям 30 и 31 (см. историю пункта 1 Комментария к Статьям 30 и 31), а пункт 1 Комментария к Статье 28 был перенумерован в пункт 1 Комментария к Статье 29 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 1 был изменен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В Проекте конвенции 1963 г. (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 г. пункт 1 имел следующую редакцию:

«1. Некоторые конвенции об избежании двойного налогообложения указывают, на какие территории они распространяются. Некоторые из них также предусматривают, что их положения могут быть распространены на другие территории, и определяют, когда и как это может быть сделано. Подобная оговорка имеет особое значение для Государств, которые имеют заморские территории или несут ответственность за международные отношения других Государств или территорий, особенно поскольку она признает, что такое распространение может быть осуществлено путем обмена дипломатическими нотами. Она также имеет значение, когда положения Конвенции должны быть распространены на часть территории Договаривающегося государства, которая специальным положением была исключена из сферы применения Конвенции. Статья, которая предусматривает, что распространение может быть также осуществлено любым другим способом в соответствии с конституционной процедурой Государств, составлена в форме, приемлемой с конституционной точки зрения для всех стран-членов, затронутых рассматриваемым положением. Единственным предварительным условием для распространения Конвенции на любые Государства или территории является то, что они должны взимать налоги, существенно сходные по характеру с теми, к которым применяется Конвенция.»

Пункт 2: Соответствует пункту 2 Комментария к Статье 28 Модели 1977 г. в редакции, действовавшей до 28 января 2003 г. В эту дату пункт 2 Комментария к Статьям 29 и 30 был перенумерован в пункт 2 Комментария к Статьям 30 и 31 (см. историю пункта 2 Комментария к Статьям 30 и 31), а пункт 2 Комментария к Статье 28 был перенумерован в пункт 2 Комментария к Статье 29 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 2 был добавлен при принятии Модельной конвенции 1977 г. Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г.

Пункт 3: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 31 И 32 ОТНОСИТЕЛЬНО ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПРЕКРАЩЕНИЯ ДЕЙСТВИЯ КОНВЕНЦИИ

1. Настоящие положения касательно процедуры вступления в силу, ратификации и прекращения действия разработаны для двусторонних конвенций и соответствуют правилам, обычно содержащимся в международных договорах. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. Некоторые Договаривающиеся государства могут нуждаться в дополнительном положении в первом пункте статьи 31, указывающем органы, которые должны дать свое согласие на ратификацию. Другие Договаривающиеся государства могут согласиться с тем, что в статье должно быть указано, что вступление в силу происходит после обмена нотами,

подтверждающими, что каждое Государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу. (Перенумерован и изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Договаривающиеся государства могут договориться о том, что Конвенция вступает в силу по истечении определенного периода после обмена ратификационными грамотами или после подтверждения того, что каждое Государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Положения относительно даты, с которой Конвенция должна вступить в силу или прекратить свое действие, не были разработаны, поскольку такие положения в значительной степени зависят от внутреннего законодательства соответствующих Договаривающихся государств. Некоторые Государства начисляют налог на доход, полученный в текущем году, другие — на доход, полученный в предыдущем году, третьи имеют финансовый год, отличный от календарного года. Кроме того, некоторые конвенции предусматривают, в отношении налогов, взимаемых путем удержания у источника, дату применения или прекращения действия, которая отличается от даты, применяемой к налогам, взимаемым на основании оценки. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Поскольку выгодно, чтобы Конвенция оставалась в силе как минимум в течение определенного периода, статья о прекращении действия предусматривает, что уведомление о прекращении действия может быть направлено только после определенного года, который должен быть установлен двусторонним соглашением. Договаривающиеся государства могут принять решение о самом раннем годе, в течение которого может быть направлено такое уведомление, или даже договориться не устанавливать такой год, если они того пожелают. (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 31 И 32

HISTORY Статьи 31 и 32 соответствуют статьям 30 и 31 в их редакции до 21 ноября 2017 г. Статьи 30 и 31 были перенумерованы в результате добавления новой статьи 29 («Право на льготы») отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Добавление новой статьи 29 потребовало перенумерации статей 29, 30 и 31 как статей 30, 31 и 32 (см. историю Комментариев к этим Статьям). Статьи 30 и 31 в их редакции после 28 января 2003 г. соответствовали статьям 29 и 30. 28 января 2003 г. статьи 27, 28, 29 и 30 были перенумерованы как статьи 28, 29, 30 и 31 (см. историю Комментариев к этим Статьям) в результате добавления новой статьи 27 («Помощь во взимании налогов») отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 1: Соответствует пункту 1 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 1 Комментария к статьям 30 и 31 был перенумерован как пункт 1 Комментария к статьям 31 и 32 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 1 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 1 Комментария к статьям 29 и 30 Модели 1977 года. 28 января 2003 г. пункт 1 Комментария к статьям 29 и 30 был перенумерован как пункт 1 Комментария к статьям 30 и 31 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 1 был изменен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (Draft Convention) (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Настоящие положения касательно процедуры вступления в силу, ратификации, денонсации и прекращения действия разработаны для двусторонних Конвенций и соответствуют правилам, обычно содержащимся в международных договорах.» Пункт 2: Соответствует пункту 2 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 2 Комментария к статьям 30 и 31 был изменен для обновления перекрестной ссылки и перенумерован как пункт 2 Комментария к статьям 31 и 32 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Некоторые Договаривающиеся государства могут нуждаться в дополнительном положении в первом пункте статьи 30, указывающем органы, которые должны

дать свое согласие на ратификацию. Другие Договаривающиеся государства могут согласиться с тем, что в статье должно быть указано, что вступление в силу происходит после обмена нотами, подтверждающими, что каждое Государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу.» Пункт 2 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 2 Комментария к статьям 29 и 30 Модели 1977 года. 28 января 2003 г. пункт 2 Комментария к статьям 29 и 30 был перенумерован как пункт 2 Комментария к статьям 30 и 31 и был изменен путем замены ссылки на статью 29 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В Модельной конвенции 1977 года и до 28 января 2003 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Некоторые Договаривающиеся государства могут нуждаться в дополнительном положении в первом пункте статьи 29, указывающем органы, которые должны дать свое согласие на ратификацию. Другие Договаривающиеся государства могут согласиться с тем, что в статье должно быть указано, что вступление в силу происходит после обмена нотами, подтверждающими, что каждое Государство завершило процедуры, необходимые для такого вступления в силу.» Пункт 2 был изменен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (Draft Convention) (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 2 имел следующую редакцию: «2. В случае некоторых Договаривающихся государств конституционные требования могут обусловить необходимость дополнительного положения в первом пункте Статьи о вступлении в силу, указывающего органы, которые должны дать свое согласие на ратификацию.» Пункт 3: Соответствует пункту 3 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 3 Комментария к статьям 30 и 31 был перенумерован как пункт 3 Комментария к статьям 31 и 32 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 3 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 3 Комментария к статьям 29 и 30 Модели 1977 года. 28 января 2003 г. пункт 3 Комментария к статьям 29 и 30 был перенумерован как пункт 3 Комментария к статьям 30 и 31 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 3 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention) был заменен, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В это время пункт 3 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention) был изменен и перенумерован как пункт 4 (см. историю пункта 4), и был добавлен новый пункт 3. Пункт 4: Соответствует пункту 4 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 4 Комментария к статьям 30 и 31 был перенумерован как пункт 4 Комментария к статьям 31 и 32 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 4 Комментария к статьям 29 и 30 Модели 1977 года. 28 января 2003 г. пункт 4 Комментария к статьям 29 и 30 был перенумерован как пункт 4 Комментария к статьям 30 и 31 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 3 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention). Пункт 4 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention) был изменен и перенумерован как пункт 5 (см. историю пункта 5), когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В то же время пункт 3 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention) был изменен и перенумерован как пункт 4 Модельной конвенции 1977 года. В проекте Конвенции 1963 года (Draft Convention) (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 3 имел следующую редакцию:

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЯМ 31 И 32

«3. Положения относительно даты, с которой Конвенция должна вступить в силу или прекратить свое действие, не были разработаны, поскольку такие положения в значительной степени зависят от внутреннего законодательства соответствующих Договаривающихся Государств. Некоторые Государства начисляют налог на доход, полученный в текущем году, другие — на доход, полученный в предыдущем году, третьи имеют финансовый год, отличный от календарного года. Кроме того, некоторые Конвенции предусматривают, в отношении налогов, взимаемых путем

удержания у источника, дату применения или прекращения действия Конвенции, которая отличается от даты, применяемой к налогам, взимаемым на основании оценки.» Пункт 5: Соответствует пункту 5 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 5 Комментария к статьям 30 и 31 был перенумерован как пункт 5 Комментария к статьям 31 и 32 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 5 Комментария к статьям 30 и 31 в его редакции после 28 января 2003 г. соответствовал пункту 5 Комментария к статьям 29 и 30 Модели 1977 года. 28 января 2003 г. пункт 5 Комментария к статьям 29 и 30 был перенумерован как пункт 5 Комментария к статьям 30 и 31 отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 5 Модельной конвенции 1977 года соответствовал пункту 4 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention). Пункт 4 проекта Конвенции 1963 года (Draft Convention) был изменен и перенумерован, когда Модельная конвенция 1977 года была принята Советом ОЭСР 11 апреля 1977 г. В проекте Конвенции 1963 года (Draft Convention) (принятом Советом ОЭСР 30 июля 1963 г.) и до принятия Модельной конвенции 1977 года пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Поскольку выгодно, чтобы Конвенция оставалась в силе как минимум в течение определенного периода, Статья о денонсации предусматривает, что уведомление о прекращении действия может быть направлено только после определенного года, который должен быть установлен двусторонним соглашением. Договаривающиеся Государства могут принять решение о самом раннем годе, в течение которого может быть направлено такое уведомление, или даже договориться не устанавливать такой год, если они того пожелают.»

ПОЗИЦИИ ЭКОНОМИК, НЕ ВХОДЯЩИХ В ОЭСР,

ПО МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

ВВЕДЕНИЕ

1. В 1991 году, когда Комитет по налоговым вопросам принял концепцию постоянно обновляемой Модельной налоговой конвенции, он также решил, что поскольку влияние Модельной налоговой конвенции распространилось далеко за пределы стран-членов ОЭСР, постоянно действующий процесс обновления Модельной налоговой конвенции должен быть открыт для получения вклада от экономик, не входящих в ОЭСР.

2. В соответствии с этим решением Комитет по налоговым вопросам в 1996 году постановил организовывать ежегодные совещания, которые позволили бы экспертам стран-членов и некоторых экономик, не входящих в ОЭСР, обсуждать вопросы, связанные с заключением, применением и толкованием налоговых конвенций. Признавая, что от экономик, не входящих в ОЭСР, можно было ожидать присоединения к разработке Модельной налоговой конвенции только в том случае, если они сохранят за собой свободу не соглашаться с её содержанием, Комитет также решил, что эти экономики должны, как и страны-члены, иметь возможность определять области, в которых они не могут согласиться с текстом Статьи или с толкованием, данным в Комментарии.

3. Это привело к включению в Модельную налоговую конвенцию данного раздела, в котором изложены позиции ряда экономик, не входящих в ОЭСР, по Статьям Модели и Комментарию к ним. Предполагается, что данный документ будет периодически обновляться, как и остальная часть Модельной налоговой конвенции, с целью отражения изменений во мнениях участвующих экономик.

4. В данном разделе отражены позиции следующих экономик, не входящих в ОЭСР, по Модельной налоговой конвенции:

Албания Аргентина Армения Азербайджан Беларусь Бразилия Болгария Колумбия Коста-Рика Хорватия Демократическая Республика Конго Габон Грузия Гонконг, Китай Индия Индонезия Кот-д'Ивуар Казахстан Литва Малайзия Марокко Китайская Народная Республика

Филиппины Румыния Россия Сербия Сингапур Южная Африка Таиланд Тунис Украина Объединенные Арабские Эмираты Вьетнам

5. Хотя эти экономики в целом согласны с текстом Статей Модельной налоговой конвенции и с толкованиями, представленными в Комментарии, для каждой экономики существуют некоторые области разногласий. По каждой Статье Модельной налоговой конвенции позиции, представленные в данном разделе, указывают, в чём экономика не согласна с текстом Статьи и в чём она не согласна с толкованием, данным в Комментарии в отношении Статьи.1 Как и в случае с замечаниями и оговорками стран-членов, не упоминаются случаи, когда экономика хотела бы дополнить текст Статьи положениями, не противоречащими Статье, особенно если эти положения предлагаются в качестве альтернатив в Комментарии, или хотела бы выдвинуть толкование, не противоречащее Комментарию.

1 Индонезия и Китайская Народная Республика хотели бы прямо заявить, что в ходе переговоров с другими странами они не будут связаны своими заявленными позициями, включёнными в данный раздел.

P (1)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 1

(ЛИЦА, НА КОТОРЫХ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ) И КОММЕНТАРИЮ К НЕЙ

Позиции по Статье

1. Филиппины оставляют за собой право облагать налогом своих граждан в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2. Коста-Рика, Сербия и Сингапур оставляют за собой позицию по пункту 2. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Индия оставляет за собой право не включать пункт 2 Статьи 1 в свои налоговые договоры. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Коста-Рика, Сербия и Сингапур оставляют за собой позицию по пункту 3. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Позиция по Комментарию

5. Индия не согласна с точкой зрения, выраженной в пункте 7 Комментария к Статье 1, согласно которой термин «доход, полученный через структуру (entity) или механизм, или посредством них» включает доход, полученный через структуру (entity), которая может не быть резидентом ни одного из Договаривающихся государств. Индия считает, что этот термин включает только такой доход, который получен через структуры (entities), являющиеся резидентами одного или обоих Договаривающихся государств, или посредством них. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ИСТОРИЯ Пункт 1: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 2 был удалён и новый пункт 2 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 октября 1997 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия оставляет за собой право распространять действие Конвенции на товарищества, поскольку товарищества считаются юридическими лицами в соответствии с её законодательством.» Пункт 2 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был удалён и новый пункт 3 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то же время заголовок, предшествовавший пункту 3, был перемещён непосредственно перед пунктом 5. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис не согласны с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6 Комментария к Статье 1 (и в случае с Индией, соответствующим толкованием в пункте 8.8 Комментария к Статье 4), согласно которому, если

товариществу отказано в льготах по налоговой конвенции, его члены имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым их государством резидентства. Они считают, что такой результат возможен лишь в определённой степени, если положения, касающиеся этого, включены в конвенцию, заключённую с государством, в котором находится товарищество.» Пункт 3 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии в список стран, указывающих свою позицию, и расширения позиции в отношении Индии отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис не согласны с толкованием, изложенным в пунктах 5 и 6 выше, согласно которому, если товариществу отказано в льготах по налоговой конвенции, его члены имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым их государством резидентства. Они считают, что такой результат возможен лишь в определённой степени, если положения, касающиеся этого, включены в конвенцию, заключённую с государством, в котором находится товарищество.» Пункт 4 был добавлен 28 января 2003 г. вместе с предшествующим ему заголовком отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 4 был удалён и новый пункт 4 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Аргентина считает, что выводы о применении Конвенции к товариществам, включённые в Комментарий к Статье 1 и в Комментарии к соответствующим положениям Модельной налоговой конвенции, должны приниматься во внимание только в той степени, в какой это явно подтверждено в конкретном налоговом договоре или в результате взаимного соглашения между компетентными органами, как это предусмотрено пунктом 3 Статьи 25.» Пункт 4 был добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 4 в том виде, в каком он существовал до 22 июля 2010 г., был удалён отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Чили считает, что некоторые из решений, предложенных в отчёте «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам» и включённые в Комментарий, должны применяться только в случае их особого включения в налоговые конвенции. Например, различное налогообложение и правовая форма в разных государствах делают решение вопроса об обложении налогом участников товариществ, являющихся фискально прозрачными, очень сложным для администрирования и должно быть специально урегулировано партнёрами по договору.» Пункт 4 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 5: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В то же время заголовок, предшествовавший пункту 3, был перемещён непосредственно перед пунктом 5.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 2

(НАЛОГИ, НА КОТОРЫЕ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ КОНВЕНЦИЯ) И КОММЕНТАРИЮ К НЕЙ

Позиции по Статье

Пункт 1

1. Везде, где термины «капитал» и «движимое имущество» встречаются в Конвенции, Беларусь оставляет за собой право заменять эти термины, которых нет в её внутреннем законодательстве, соответственно на «имущество» и «имущество, кроме недвижимого имущества». (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2. Бразилия оставляет за собой позицию по той части пункта 1, которая гласит, что Конвенция должна применяться к налогам политических подразделений или местных органов власти, а также по заключительной части пункта, которая гласит: «независимо от способа их взимания». (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2.1 Аргентина, Колумбия и Коста-Рика оставляют за собой право не включать в пункт 1 налоги, взимаемые от имени политических подразделений или местных органов власти. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Поскольку у них нет налога на капитал, Бразилия, Индонезия, Малайзия и Сингапур оставляют за собой право не включать какое-либо упоминание о таком налоге в пункт 1. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Румыния оставляет за собой право включать налоги, взимаемые от имени административно-территориальных единиц. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

5. Южная Африка оставляет за собой позицию по той части пункта 1, которая гласит, что Конвенция должна применяться к налогам местных органов власти. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

5.1 Грузия оставляет за собой право включать налоги, взимаемые от имени административно-территориальных единиц и органов местного самоуправления. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.2 Колумбия оставляет за собой право ограничивать применение Конвенции к налогам на капитал в той мере, в какой в течение соответствующего финансового года оба Договаривающихся государства взимают налоги с одного и того же капитала или с одних и тех же элементов капитала. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

P (2) ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 2

Пункт 2

6. Бразилия желает использовать в своих конвенциях определение налога на прибыль, соответствующее её конституционному законодательству. Соответственно, она оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

7. Армения, Литва, Румыния и Тунис придерживаются мнения, что «налоги на общие суммы заработной платы или окладов, выплачиваемые предприятиями» не должны рассматриваться как налоги на доход, и поэтому оставляют за собой право не включать эти слова в пункт 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8. Коста-Рика и Украина оставляют за собой позицию по той части пункта 2, которая гласит, что Конвенция должна применяться к налогам на прирост капитала. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9. (Удалён 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY)

HISTORY

Пункт 1: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в список стран,

выражающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Аргентина и Колумбия сохраняют за собой право не включать в пункт 1 налоги, взимаемые от имени политических подразделений или местных органов власти.»

Пункт 2.1 был добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Малайзии и Сингапура в список

стран, выражающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Поскольку Бразилия и Индонезия не имеют налога на капитал, они сохраняют за собой право не включать какое-либо упоминание о таком налоге в пункт 1.»

Пункт 3 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в качестве

страны, выражающей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Поскольку Бразилия не имеет налога на капитал, она сохраняет за собой право не включать какое-либо упоминание о таком налоге в пункт 1.»

Пункт 3 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 4: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 5: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 5.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 5.1 в его редакции до 22 июля 2010 г. был удалён отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 5.1 имел следующую редакцию: «5.1. Чили сохраняет свою позицию в отношении той части пункта 1, которая гласит, что Конвенция должна применяться к налогам политических подразделений или местных органов власти.»

Пункт 5.1 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 5.2: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 6: Включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 7: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Латвии из списка стран,

выражающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Армения, Латвия, Литва, Румыния и Тунис придерживаются мнения, что «налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями» не должны рассматриваться как налоги на доход и поэтому сохраняют за собой право не включать эти слова в пункт 2.»

Пункт 7 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран,

выражающих позицию, добавлением Армении и удалением Эстонии и России, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г.

пункт 7 имел следующую редакцию:

«7. Эстония, Латвия, Литва, Румыния, Россия и Тунис придерживаются мнения, что «налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями» не должны рассматриваться как налоги на доход и поэтому сохраняют за собой право не включать эти слова в пункт 2.»

Пункт 7 был ранее изменён путём добавления Туниса в список стран, выражающих

позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Эстония, Латвия, Литва, Румыния и Россия придерживаются мнения, что «налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями» не должны рассматриваться как налоги на доход и поэтому сохраняют за собой право не включать эти слова в пункт 2.

Пункт 7 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.»

Пункт 8: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в качестве страны,

выражающей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 октября 1997 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Украина сохраняет свою позицию в отношении той части пункта 2, которая гласит, что Конвенция применяется к налогам на прирост капитала.»

Пункт 8 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 9: Удалён 29 апреля 2000 г. вместе с предшествующим ему заголовком отчётом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г.

пункт 9 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию:

«Пункт 4

9. Аргентина, Китай, Эстония, Латвия, Литва, Румыния, Россия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам желают ограничить обязательство по обмену информацией значительными или важными изменениями в налоговом законодательстве по мере их возникновения.»

Пункт 9 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.»

P (3)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3

(ОБЩИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. В отношении определения «компания» Албания и Беларусь сохраняют за собой право заменить концепцию «корпоративного образования» (body corporate), которая не существует в их внутреннем законодательстве, на «любое юридическое лицо или любое образование (entity), которое рассматривается как отдельное образование для целей налогообложения». (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2. (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3. В отношении определения «национальное лицо» (national) Албания, Румыния и Россия сохраняют за собой право заменить термин «национальность» на «гражданство», поскольку термин «национальность» не означает «гражданство» согласно их законодательству. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

4. Болгария сохраняет за собой право предлагать в двусторонних переговорах включение слова «также» между словами «предпринимательская деятельность» (business) и «включает» в подпункте h) пункта 1 Статьи. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4.1 Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Коста-Рика, Литва и Сингапур сохраняют за собой право не включать определения «предприятие» (enterprise) и «предпринимательская деятельность» (business) в пункт 1 статьи 3, поскольку они сохраняют за собой право включать статью, касающуюся налогообложения независимых личных услуг. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. В отношении определения «международные перевозки» (international traffic) Болгария и Хорватия сохраняют за собой право расширять сферу действия этого определения, чтобы охватить автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6. Сербия сохраняет за собой право расширять сферу действия определения «международные перевозки» (international traffic), чтобы охватить автомобильные перевозки в двусторонних конвенциях. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

7. Таиланд сохраняет за собой право включать в определение «лицо» любое образование (entity), рассматриваемое в качестве налогооблагаемой единицы согласно действующему налоговому законодательству любого Договаривающегося государства. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3

P (3)

8. Индия и Южная Африка сохраняют за собой право включать в определение «лицо» только те образования (entities), которые рассматриваются в качестве налогооблагаемой единицы согласно действующему налоговому законодательству соответствующих Договаривающихся государств. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9. Индия сохраняет за собой право включать определения «налог» и «финансовый год». (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

10. В отношении определения «национальное лицо» (national) Коста-Рика сохраняет за собой право заменить концепции товарищества (partnership) и ассоциации (association) на «группу лиц». (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Гонконг, Китай сохраняет свою позицию в отношении определения «национальное лицо» (national) в подпункте g) пункта 1, поскольку Гонконг, Китай не является суверенным государством. В тех случаях, когда термин «национальное лицо» появляется в статьях 4, 19, 24 и 25, Гонконг, Китай сохраняет за собой право использовать альтернативные положения, основанные на концепциях «права на проживание» (right of abode) и «учреждённый или образованный в» (incorporated or constituted in). (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

12. Индия сохраняет за собой право не включать подраздел (ii) определения «признанный пенсионный фонд» (recognised pension fund). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Колумбия оставляет за собой право расширить сферу применения определения «признанного пенсионного фонда» для включения в него фондов выходных пособий. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании в качестве страны, заявляющей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. В отношении определения «компании» Беларусь оставляет за собой право заменить понятие «юридическое лицо корпоративного типа», которое не существует в ее внутреннем законодательстве, на «любое юридическое лицо или любое образование, которое рассматривается как отдельное образование для целей налогообложения»». Пункт 1 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Удалён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Израиль оставляет за собой право включить траст в определение «лица»». Пункт 2 был добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3

П (3) Пункт 2 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. В отношении определения «национала» Литва оставляет за собой право включить в это определение слова «или другое образование» для охвата всех образований, получающих свой статус в соответствии с законодательством, действующим в Литве». Пункт 2 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании в список стран, заявляющих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. В отношении определения «национала» Румыния и Россия оставляют за собой право заменить термин «национальность» на «гражданство», поскольку термин «национальность» не означает «гражданство» в соответствии с их законодательством». Пункт 3 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Болгария оставляет за собой право предлагать в двусторонних переговорах включить определение термина «прибыль от предпринимательской деятельности», которое охватывает как прибыль компании, так и доход физического лица, полученный от ведения предпринимательской деятельности через постоянное представительство (ПП). Это включение является следствием удаления Статьи 14 и приводит к возможности применения Статьи 7 в соответствии с болгарским внутренним

законодательством в отношении дохода, получаемого физическими лицами». Пункт 4 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путем добавления Коста-Рики в список стран, заявляющих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4.1 имел следующую редакцию: «4.1 Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Литва и Сингапур оставляют за собой право не включать определения «предприятия» и «предпринимательской деятельности» в пункт 1 Статьи 3, поскольку они оставляют за собой право включить статью, касающуюся налогообложения независимых личных услуг». Пункт 4.1 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Аргентины, Азербайджана, Литвы и Сингапура в качестве стран, заявляющих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4.1 имел следующую редакцию: «4.1 Бразилия оставляет за собой право не включать определения «предприятия» и «предпринимательской деятельности» в пункт 1 Статьи 3, поскольку она оставляет за собой право включить статью, касающуюся налогообложения независимых личных услуг». Пункт 4.1 был добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3

П (3) Пункт 4.1 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4.1 имел следующую редакцию: «4.1 Сербия и Черногория оставляют за собой право не включать определения, содержащиеся в подпунктах 1 c) и h) («предприятие» и «предпринимательская деятельность»), поскольку они оставляют за собой право включить статью, касающуюся налогообложения независимых личных услуг». Пункт 4.1 был добавлен 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 5: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 6: Изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, заявляющей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Сербия и Черногория оставляют за собой право расширить сферу применения определения «международные перевозки» для охвата автомобильных перевозок в двусторонних конвенциях». Пункт 6 был добавлен 15 июля 2005 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 7: Добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 7 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Сербия и Черногория оставляют за собой право предлагать в двусторонних переговорах включить определение термина «политические подразделения», что в государственном сообществе Сербии и Черногории означает государства-члены».

Пункт 7 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 8: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Южной Африки в качестве страны, заявляющей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Индия оставляет за собой право включать в определение «лица» только те образования, которые рассматриваются как налогооблагаемые единицы в соответствии с налоговым законодательством, действующим в соответствующих Договаривающихся государствах». Пункт 8 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 9: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 10: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 10 был удалён и был добавлен новый пункт 10, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Колумбия и Гонконг (Китай) оставляют за собой право опустить фразу «эксплуатируется предприятием, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве» из определения «международных перевозок» в подпункте e) пункта 1». Пункт 10 был изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Колумбии в качестве страны, заявляющей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 3

П (3) После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Гонконг (Китай) оставляет за собой право опустить фразу «эксплуатируется предприятием, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве» из определения «международных перевозок» в подпункте e) пункта 1». Пункт 10 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путем изменения стран, заявляющих позицию, посредством добавления Гонконга (Китая) и удаления Чили, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Чили оставляет за собой право опустить фразу «эксплуатируется предприятием, место эффективного управления которого находится в Договаривающемся государстве» из определения «международных перевозок» в подпункте e) пункта 1». Пункт 10 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 11: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 11 и предшествующий ему заголовок были удалены и был добавлен новый пункт 11, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 11 и предшествующий ему заголовок имели следующую редакцию: «Позиция по Комментарию

11. В отношении пункта 11, Чили придерживается мнения, что Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР является важным справочным материалом для налогового органа Чили при толковании чилийских договоров с формулировками, идентичными или аналогичными Модели. Однако при толковании конкретного договора налоговый орган придерживается мнения, что в качестве руководства может использоваться только то издание Комментария, которое было применимо на момент заключения договора. Более новый Комментарий, который лишь уточняет ранее правильно понятое значение, в данном контексте следует отличать от формулировок, которые пытаются изменить предыдущее значение Комментария». Пункт 11 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 12: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 13: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

(РЕЗИДЕНТ) И ПО ЕЕ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

Пункт 1

1. Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Индонезия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место учреждения или аналогичный критерий (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в пункт 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. Объединённые Арабские Эмираты оставляют за собой право принимать собственное определение резидентства в своих двусторонних конвенциях и не обязательно следовать Статье 4. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.1 Гонконг (Китай) оставляет за собой право изменять определение «резидента» в своих двусторонних соглашениях, поскольку он не является суверенным государством и облагает налогом на территориальной основе. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

3. Индонезия оставляет за собой право основывать включение пенсионного фонда в определение «резидента» при условии, что пенсионный фонд подлежит налогообложению в государстве местонахождения. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3.1 Малайзия и Сингапур оставляют за собой право не включать второе предложение пункта 1 в свои соглашения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Индия и Россия оставляют за собой право изменять Статью в своих налоговых конвенциях с целью уточнения, что их партнерства должны рассматриваться как резиденты их соответствующих стран ввиду их правовых и налоговых характеристик. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

4.1 Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис не согласны с общим принципом, согласно которому, если налог, причитающийся с партнерства, определяется на основе личных характеристик партнеров, эти партнеры имеют право на льготы по налоговым конвенциям, заключённым государствами, резидентами которых они являются, в отношении дохода, который «проходит» через это партнерство. В соответствии с их внутренним законодательством, партнерство считается подлежащим налогообложению, хотя технически этот налог взимается с партнеров или, в случае

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

П (4) Марокко, с основного партнера; по этой причине Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис оставляют за собой право изменять Статью в своих налоговых конвенциях с целью уточнения, что их партнерства должны рассматриваться как резиденты их страны ввиду их правовых и налоговых характеристик. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

4.2 Сингапур оставляет за собой право заменить подпункт d) следующим: «d) в любом другом случае компетентные органы Договаривающихся государств урегулируют вопрос по взаимному согласованию.» (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.3 Казахстан оставляет за собой право заменить подпункт d) следующим: «d) если статус физического лица не может быть определён на основании подпунктов a) – c) данного пункта, компетентные органы Договаривающихся государств урегулируют вопрос по взаимному согласованию.» (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

5. Армения, Болгария, Россия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право использовать место учреждения (регистрации для Вьетнама) в качестве критерия для пункта 3. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

6. Азербайджан оставляет за собой право использовать либо «регистрацию (учреждение)», либо «место эффективного управления» в качестве критерия для определения резидентства лица в пункте 3. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. Для определения резидентства лица с двойным резидентством, за исключением физического лица, Сингапур оставляет за собой право включить положение, которое будет ссылаться на место эффективного управления лица, и, если это не может быть определено, положение потребует урегулирования вопроса по взаимному согласованию. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8. Коста-Рика оставляет за собой право отказывать в льготах по Конвенции лицам с двойным резидентством, не являющимся физическими лицами. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.1 Коста-Рика оставляет за собой право добавить «домицилий» и «резидентство» к факторам, перечисленным в пункте 3. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.2 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

Позиции по Комментарию П (4)

Пункт 2

9. По мнению Вьетнама, личные связи и экономические связи, упомянутые в пунктах 14 и 15 Комментария, должны быть разделены, и одним из них следует отдавать приоритет над другим. Для Вьетнама экономические связи, особенно критерий страны, где осуществляется трудовая деятельность, имеют большее значение для определения страны резидентства в целях применения договора в случае физического лица, являющегося резидентом двух государств. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

9.1 В случае Габона, поскольку фраза «и экономические связи», используемая в пунктах 13, 14 и 15 Комментария, является двусмысленной, эти два типа связей должны быть разграничены, и один тип может иметь приоритет над другим. Следовательно, Государство, в котором осуществляется трудовая деятельность, должно превалировать над личными связями для целей определения Государства резидентства физического лица. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

9.2 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.3 (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.4 (Перенумерован 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

12. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём изменения перечня стран, выражающих позицию, добавлением Коста-Рики и исключением Латвии, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Болгария, Колумбия, Индонезия, Латвия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место регистрации юридического лица или аналогичный критерий (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в пункт 1.» Пункт 1 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём изменения перечня стран, выражающих позицию, добавлением Азербайджана, Болгарии и Колумбии и исключением Эстонии, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

«1. Албания, Беларусь, Армения, Эстония, Индонезия, Латвия, Литва, Россия, Таиланд, Р (4) Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место регистрации юридического лица или аналогичный критерий (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в пункт 1.»

Пункт 1 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в перечень

стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г.

пункт 1 гласил:

«1. Армения, Албания, Беларусь, Эстония, Латвия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место регистрации юридического лица или аналогичный критерий (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в пункт 1.»

Пункт 1 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Армении в перечень

стран, выражающих позицию, и внесения других незначительных изменений, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Беларусь, Эстония, Латвия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место регистрации юридического лица (регистрация для Беларуси) или аналогичный критерий в пункт 1.»

Пункт 1 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании в перечень

стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 1 гласил:

«1. Беларусь, Эстония, Латвия, Литва, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право включать место регистрации юридического лица (регистрация для Беларуси) или аналогичный критерий в пункт 1.»

Пункт 1 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2: Добавлен 22 июля 2010 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 2 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил: «2. Поскольку Южная Африка не имеет понятия резидентства для целей налогообложения ввиду своей территориальной налоговой системы, она оставляет за собой право использовать термины «обычно резидент» и «место эффективного управления» в пункте 1 для целей идентификации резидентов Южной Африки.»

Пункт 2 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункту 2.1: Добавлен 22 июля 2010 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был удалён и новый

пункт 3 был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 октября 1997 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил: «3. Бразилия оставляет за собой право не включать второе предложение пункта 1 в свои

конвенции, поскольку положение дипломатического персонала регулируется её внутренним законодательством.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

Пункт 3 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР P (4) 23 октября 1997 г.

Пункт 3.1: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 4: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии в перечень стран,

выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил: «4. Россия оставляет за собой право изменять Статью в своих налоговых конвенциях с целью уточнения, что российские товарищества должны рассматриваться как резиденты России ввиду их правовых и налоговых характеристик.»

Пункт 4 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 4.1: Добавлен 28 января 2003 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 4.2: Соответствует пункту 9.4 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату

пункт 9.4 был перенумерован в пункт 4.2 согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.4 был добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 4.2 был удалён 22 июля 2010 г. вместе с предшествующим заголовком, согласно

отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4.2 и предшествующий заголовок гласили: «Пункт 2 4.2 Израиль оставляет за собой право изменять иерархию правил разрешения коллизии (tie-breaker) резидентства для физических лиц, помещая центр жизненных интересов перед критерием наличия постоянного жилища.»

Пункт 4.2 был добавлен 15 июля 2005 г. вместе с предшествующим заголовком, согласно

отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

Пункт 4.3: Соответствует пункту 9.2 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату

пункт 9.2 был перенумерован в пункт 4.3 согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 9.3 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 5: Изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Беларуси из перечня стран,

выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 5 гласил: «5. Армения, Беларусь, Болгария, Россия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право использовать место регистрации юридического лица (регистрация для Беларуси и Вьетнама) в качестве критерия для пункта 3.»

Пункт 5 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Армении и России

в перечень стран, выражающих позицию, и внесения других незначительных изменений, согласно

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР P (4) 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 5 гласил: «5. Беларусь, Болгария, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право использовать место регистрации юридического лица (регистрация для Беларуси) в качестве критерия для пункта 3.»

Пункт 5 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в перечень

стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 5 гласил: «5. Беларусь, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право использовать место регистрации юридического лица (регистрация для Беларуси) в качестве критерия для пункта 3.»

Пункт 5 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 6: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 6 в редакции до 22 июля 2010 г. был удалён согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 6 гласил: «6. Китайская Народная Республика оставляет за собой позицию по положениям данной и других статей Конвенции, которые прямо или косвенно

относятся к месту эффективного управления. Вместо термина «место эффективного управления» Китайская Народная Республика желает использовать в своих конвенциях термин «головной офис».»

Пункт 6 был изменён 17 июля 2008 г. путём замены «Китай» на «Китайская Народная

Республика», согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 гласил: «6. Китай оставляет за собой позицию по положениям данной и других статей Конвенции, которые прямо или косвенно относятся к месту эффективного управления. Вместо термина «место эффективного управления» Китай желает использовать в своих конвенциях термин «головной офис».»

Пункт 6 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 7: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 7 был удалён и новый

пункт 7 был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 гласил: «7. Аргентина оставляет за собой право использовать критерий места регистрации юридического лица для определения резидентства компании и, в противном случае, отказывать компаниям с двойным резидентством в льготах по Конвенции.»

Пункт 7 был заменён 15 июля 2014 г., когда он был удалён и новый пункт 7

был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7 гласил: «7. Израиль оставляет за собой право включать отдельное положение относительно траста, который является резидентом обоих Договаривающихся государств.»

Пункт 7 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был удалён и новый пункт 7

был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года»,

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил: Р (4) «7. Беларусь оставляет за собой право заменить пункт 3 (если другое Договаривающееся государство не соглашается на использование места регистрации в этом пункте) положением, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом.»

Пункт 7 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 8: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 8 был удалён и новый

пункт 8 был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»,

принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 гласил: «8. Индия, Казахстан и Сингапур оставляют за собой право включать положение, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом, если государство, в котором находится его место эффективного управления, не может быть определено.»

Пункт 8 был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Сингапура в перечень стран,

выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 гласил: «8. Индия и Казахстан оставляют за собой право включать положение, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом, если государство, в котором находится его место эффективного управления, не может быть определено.»

Пункт 8 был заменён 17 июля 2008 г., когда он был удалён и новый пункт 8

был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8 гласил: «8. Эстония, Латвия, Литва, Малайзия и Сербия и Черногория оставляют за собой право заменить пункт 3 положением, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом, и, в отсутствие такого соглашения, которое будет отказывать этому лицу в льготах по Конвенции.»

Пункт 8 был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Малайзии и Сербии и

Черногории в перечень стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 8 гласил: «8. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право заменить пункт 3 положением, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом, и, в отсутствие такого соглашения, которое будет отказывать этому лицу в льготах по Конвенции.»

Пункт 8 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 8.1: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 8.1 был удалён и новый

пункт 8.1 был добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После P (4) 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.1 гласил: «8.1 Болгария оставляет за собой право включать положение, которое будет ссылаться на Государство происхождения юридического статуса и, в

случае невозможности определения этого Государства, на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения страны резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом или компанией, и, в отсутствие такого соглашения, она будет отказывать этому лицу в льготах по Конвенции.»

Пункт 8.1 был добавлен 28 января 2003 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 8.2: Удалён 21 ноября 2017 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8.2 гласил: «8.2 Колумбия оставляет за собой право отказывать в льготах по Конвенции лицам с двойным резидентством, не являющимся физическими лицами.»

Пункт 8.2 был добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 8.2 в редакции до 17 июля 2008 г. был удалён согласно отчёту под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля

2008. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8.2 гласил: «8.2 Малайзия оставляет за собой право заменить пункт 3 положением, которое будет ссылаться на процедуру взаимного согласования (МАР) для определения государства резидентства в случае лица с двойным резидентством, не являющегося физическим лицом». Пункт 8.2 был добавлен 15 июля 2005 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 9: Включен при добавлении данного раздела в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 9.1: Добавлен 28 января 2003 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 9.2: Перенумерован как пункт 4.3 (см. историю пункта 4.3) 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 9.3: Удален 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 9.3 гласил: «9.3 Индонезия придерживается мнения, что при рассмотрении двойного резидентства физического лица экономические связи должны иметь приоритет над личными связями». Пункт 9.3 был добавлен 22 июля 2010 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 9.4: Перенумерован как пункт 4.2 (см. историю пункта 4.2) 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 10: Удален вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 4

«Пункт 3 Р (4)

10. Интерпретация Аргентиной, Арменией, Болгарией, Россией, Украиной и Вьетнамом термина «место эффективного управления» означает практическое повседневное управление, независимо от того, где осуществляется высший контроль». Пункт 10 был изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Болгарии в список стран, указывающих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 10 гласил: «10. Интерпретация Аргентиной, Россией, Арменией, Украиной и Вьетнамом термина «место эффективного управления» означает практическое повседневное управление, независимо от того, где осуществляется высший контроль». Пункт 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем добавления Армении и России в список стран, указывающих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил: «10. Интерпретация Аргентиной, Украиной и Вьетнамом термина «место эффективного управления» означает практическое повседневное управление, независимо от того, где осуществляется высший контроль». Пункт 10 был включен при добавлении данного раздела в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 11: Удален 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 11 гласил: «11. Индия не придерживается толкования, данного в пункте 24, согласно которому место эффективного управления — это место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения деятельности структуры в целом. Она придерживается мнения, что место, где осуществляется основная и существенная деятельность структуры, также должно учитываться при определении места эффективного управления». Пункт 11 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 12: Удален 21 ноября 2017 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 12 гласил: «12. Бразилия не придерживается толкования, данного в пункте 24 Комментария, поскольку считает, что такое определение является вопросом, который должен регулироваться внутренним законодательством и решениями национальных судов». Пункт 12 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

(ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО (ПП)) И ЕГО КОММЕНТАРИЮ P (5)

Позиции по Статье

1. (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

2. В пункте 2, в дополнение к «добыче» природных ресурсов, Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Филиппины, Россия, Таиланд, Тунис и Объединенные Арабские Эмираты оставляют за собой право ссылаться на «разведку» таких ресурсов. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.1 Индонезия оставляет за собой право добавить в пункт 2 область разведки и эксплуатации природных ресурсов, а также буровую установку или рабочее судно, используемые для разведки и эксплуатации природных ресурсов. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2.2 Колумбия и Коста-Рика оставляют за собой право заменить слова «добычи» словами «относящиеся к разведке или эксплуатации» в подпункте 2 f). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Индия и Индонезия оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительные подпункты, которые охватывали бы торговую точку, а также ферму, плантацию или другое место, где осуществляется сельскохозяйственная, лесная, плантационная или связанная с ней деятельность. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

4. Индия, Индонезия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы склад в отношении лица, предоставляющего складские помещения другим. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

5. Армения и Украина оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы установку или сооружение для разведки природных ресурсов, а также склад или другое сооружение, используемое для продажи товаров. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

6. Габон и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы установочную структуру или оборудование, используемое Р (5) для разведки природных ресурсов. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6.1 Аргентина, Габон и Кот-д'Ивуар оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы места осуществления рыболовной деятельности. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6.2 Казахстан оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы карьер, установку и сооружение для разведки природных ресурсов. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.3 Азербайджан оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, охватывающий установку, сооружение или судно, используемые для разведки природных ресурсов. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

7. (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8. Аргентина, Армения, Бразилия, Колумбия, Грузия, Таиланд и Вьетнам сохраняют свою позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект, который длится более шести месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9. Албания, Коста-Рика, Демократическая Республика Конго и Гонконг, Китай сохраняют свою позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, сборочный или монтажный проект, а также связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образуют постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность длятся более шести месяцев. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

9.1 Сербия оставляет за собой право рассматривать любую строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный проект, а также связанную с ними надзорную или консультационную деятельность как образующие постоянное представительство (ПП) только в том случае, если такая площадка, проект или деятельность длятся более двенадцати месяцев. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

10. Болгария, Габон, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право вести переговоры о периоде времени, по истечении которого строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный Р (5) проект должны рассматриваться как постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Аргентина, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие осуществляет надзорную деятельность в связи со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом, которые образуют постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3 (в случае Малайзии срок для такого постоянного представительства (ПП) оговаривается отдельно). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.1 Индия и Индонезия оставляют за собой право заменить «строительный или монтажный проект» на «строительный, монтажный или сборочный проект или связанную с ним надзорную деятельность» и оставляют за собой право вести переговоры о периоде времени, в течение которого они должны длиться, чтобы рассматриваться как постоянное представительство (ПП). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

12. Аргентина оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, нанятый предприятием для такой цели, но только в том случае, если деятельность такого характера продолжается в стране в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих шесть месяцев в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, нанятый предприятием для такой цели, но только в том случае, если такая деятельность продолжается для того же проекта или связанного проекта в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих период, который должен быть согласован. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

13.1 Сингапур оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги через своих работников или другой персонал, нанятый предприятием для такой цели, но только в том случае, если работники или другой персонал присутствуют в Государстве для того же проекта или

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

связанного проекта в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих период, который должен быть согласован. P (5) (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14. Албания, Армения, Азербайджан, Литва, Сербия, Южная Африка, Таиланд, Вьетнам и Гонконг, Китай оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, нанятый предприятием для такой цели, но только в том случае, если деятельность такого характера продолжается (для того же или связанного проекта [кроме случая Армении]) в стране в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих шесть месяцев в любом двенадцатимесячном периоде. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14.1 Демократическая Республика Конго, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее иную деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо присутствует в Государстве в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14.2 Литва оставляет за собой право включить специальные положения относительно постоянного представительства (ПП), относящегося к деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14.3 Аргентина оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие осуществляет в этом Государстве деятельность, связанную с эксплуатацией или добычей природных ресурсов, включая рыболовную деятельность, без постоянного места деятельности в течение периода, превышающего три месяца в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом году. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14.4 Индонезия оставляет за собой право включить положение, которое предусматривает существование постоянного представительства (ПП), если в течение периода, превышающего

согласованный, установка, буровая установка или судно используются для разведки природных ресурсов. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14.5 Индонезия, Объединенные Арабские Эмираты и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом доход, полученный от деятельности, связанной с разведкой и эксплуатацией природных ресурсов. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

14.6 Южная Африка оставляет за собой право включить положение, которое предусматривает существование постоянного представительства (ПП), если в течение более шести месяцев предприятие осуществляет деятельность, связанную с разведкой или эксплуатацией природных P (5) ресурсов. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

14.7 Индия оставляет за собой право включить положение в Статью 5 о том, что предприятие, имеющее существенное экономическое присутствие в Договаривающемся государстве, на основе критериев, определенных в Главе VII Заключительного отчета по Действию 1 Проекта ОЭСР/G20 по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (BEPS), будет считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в этом Государстве. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

14.8 Колумбия оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство (ПП) всякий раз, когда оно осуществляет деятельность в другом Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов, а также при определенных обстоятельствах, когда оказываются услуги. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

15. Албания, Армения, Азербайджан, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам сохраняют свою позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» должен быть удален из подпунктов a) и b). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16. Албания и Таиланд сохраняют свою позицию по подпункту 4 f). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16.1 (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

16.2 Демократическая Республика Конго сохраняет свою позицию по подпунктам 4 d), e) и f). (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

17. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно поддерживает запас товаров или продукции в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно осуществляет поставки товаров или продукции от имени предприятия. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

17.1 Индия, Малайзия и Таиланд оставляют за собой право рассматривать предприятие Договаривающегося государства как имеющее постоянное представительство (ПП) в другом P (5) Договаривающемся государстве, если лицо обычно обеспечивает заказы в другом Договаривающемся государстве целиком или почти целиком для предприятия. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

17.2 Индонезия оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, иное чем независимый

агент, производит или обрабатывает для предприятия товары или продукцию, принадлежащие предприятию. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

17.3 Сингапур оставляет за собой право использовать версию пункта 5, включенную в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления Модельной налоговой конвенции 2017 г. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

17.4 Индия оставляет за собой право не включать слово «routinely» (регулярно) в пункт 5 Статьи 5. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 6

POSITIONS ON ARTICLE 5

18. Албания, Азербайджан, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право уточнять, что агент, чья деятельность осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

18.1 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

19. Колумбия, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением случаев перестрахования (кроме Индии), считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, иное чем независимый агент, к которому применяется пункт 6. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

19.1 Индия оставляет за собой право не включать слова «с которым оно тесно связано» в пункт 6 статьи 5. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

19.2 Сингапур оставляет за собой право использовать редакцию пункта 6, содержавшуюся в Модельной налоговой конвенции непосредственно перед обновлением Модельной налоговой конвенции 2017 года. P (5) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

20. Аргентина, Индия, Марокко и Вьетнам не согласны со словами «двенадцатимесячный тест применяется к каждой отдельной площадке или проекту», содержащимися в пункте 51 Комментария. Они считают, что ряд последовательных краткосрочных площадок или проектов, осуществляемых подрядчиком, приведёт к возникновению постоянного представительства (ПП) в соответствующей стране. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

21. Болгария, Сербия и Сингапур добавили бы в пункт 97 Комментария к статье 5 свои мнения о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может считаться заключающим договоры. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

22. Болгария не придерживается толкования, приведённого в пункте 50 Комментария к статье 5, и считает, что надзор за строительной площадкой или строительным проектом, осуществляемый другим лицом, не охватывается пунктом 3 Статьи, если это не предусмотрено прямо. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

23. Бразилия не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 122–131 относительно электронной торговли, особенно с учётом принципа налогообложения у источника платежей в её законодательстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

23.1 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

24. Индия считает важным учитывать, что независимо от значения, придаваемого третьему предложению пункта 2, — что касается метода исчисления налогов, национальные системы не затрагиваются новой формулировкой модели, т.е. исключением статьи 14. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25. Азербайджан, Индия и Малайзия не согласны с толкованием, приведённым в пунктах 24 (первая часть пункта) и 25 (первая часть пункта); они считают, что эти примеры также могут рассматриваться как образующие постоянные представительства (ПП).

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

P (5) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25.1 Аргентина не согласна с толкованием, приведённым в пункте 24. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

25.2 Сингапур не согласен с толкованием, приведённым в пункте 25 (первая часть пункта), и считает, что данный пример может образовывать постоянное представительство (ПП). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 36; она считает, что материальные или нематериальные активы сами по себе могут образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определённых обстоятельствах. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

26.1 Аргентина не согласна с толкованием, приведённым в пункте 36; она считает, что сдача в аренду или лизинг материального или нематериального имущества сами по себе могут образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определённых обстоятельствах, особенно когда арендодатель предоставляет персонал после установки для эксплуатации оборудования. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

27. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 41; она считает, что оборудование ICS может образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определённых обстоятельствах. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

28. Индия не придерживается толкования, приведённого в пунктах 45 и 146 относительно перечня примеров пункта 2 Статьи; она считает, что примеры всегда могут рассматриваться как априори образующие постоянные представительства (ПП). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

29. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 71; она не включала бы научные исследования в перечень примеров деятельности, носящей подготовительный или вспомогательный характер. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

30. Индия не согласна с мнением, выраженным в пункте 111 Комментария к статье 5, о том, что в некоторых случаях лицо, действующее исключительно от имени предприятия, может считаться независимым агентом.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Индия считает, что такое лицо не может считаться независимым агентом. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (5)

31. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 97; она считает, что одного лишь факта участия лица в переговорах в Государстве между предприятием и клиентом может в определённых обстоятельствах быть достаточно для того, чтобы сделать вывод о том, что это лицо осуществляло в данном Государстве полномочия по заключению договоров от имени предприятия. Индия также считает, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может считаться осуществляющим полномочия по заключению договоров. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

32. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 118; она считает, что если компания (предприятие), резидент Государства, является членом многонациональной группы и занимается

производством или оказанием услуг для другой компании (предприятия) той же группы, которая является резидентом другого Государства, и от её имени, то первая компания может образовывать постоянное представительство (ПП) последней, если удовлетворены другие требования статьи 5. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

33. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 123; она считает, что веб-сайт может образовывать постоянное представительство (ПП), если он приводит к значимому экономическому присутствию предприятия. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

34. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 124; она считает, что, в зависимости от фактов, предприятие может считаться получившим место деятельности через веб-сайт на любом оборудовании, если открытие веб-сайта на этом оборудовании включает загрузку автоматизированного программного обеспечения, такого как файлы cookie, которое использует это оборудование для сбора данных с этого оборудования, их обработки любым способом или обмена ими с предприятием. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

34.1 Аргентина не согласна с утверждением, приведённым в пункте 134, о том, что налогообложение Государством прибыли от услуг, оказываемых на его территории, не обязательно представляет собой оптимальную политику налоговых конвенций. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

35. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 135 и 136, согласно которому постоянное представительство (ПП) по оказанию услуг будет создано только в том случае, если услуги оказываются в Государстве источника. Она считает, что предоставления услуг достаточно для создания постоянного представительства (ПП) по оказанию услуг.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

P (5) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

36. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 139 и 167; она считает, что права налогообложения могут существовать в Государстве даже тогда, когда услуги предоставляются нерезидентами из-за пределов этого Государства. Она также считает, что принцип налогообложения, применимый к прибыли от продажи товаров, может не применяться к доходу от предоставления услуг. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

37. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 140, согласно которому облагаться налогом должна только прибыль, полученная от услуг, и что положения, включённые в двусторонние Конвенции, которые позволяют Государству облагать налогом валовую сумму сборов, уплаченных за определённые услуги, не являются надлежащим способом налогообложения услуг. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38. Индия не согласна с выводами, приведёнными в пункте 143, о том, что налогообложение не должно распространяться на услуги, оказываемые за пределами территории Государства; что налогообложение должно применяться только к прибыли от этих услуг, а не к платежам за них, и что должен быть минимальный уровень присутствия в Государстве, прежде чем такое налогообложение будет разрешено. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

38.1 Аргентина не полностью согласна с толкованием, приведённым в пунктах 139, 140 и 143. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

39. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 152; она считает, что для предоставления услуг в Государстве физическое присутствие физического лица не является обязательным. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

40. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 161 и 164. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

41. Индия не согласна с толкованием, приведённым в примере 3 пункта 165, относительно налогообложения ZCO. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

42. Бразилия не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 132–169 Комментария относительно налогообложения услуг,

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

особенно с учётом принципа налогообложения у источника платежей в её законодательстве. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (5)

43. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 27 Комментария к статье 5, согласно которому «зона покрытия» (footprint) спутника в пространстве страны источника не может рассматриваться как постоянное представительство (ПП). Индия считает, что в таком случае Государство источника не только предоставляет свою клиентскую базу, но также обеспечивает инфраструктуру для приёма спутникового телевещания или телекоммуникационного процесса. Индия также считает, что «зона покрытия» спутника находится как в международном, так и в национальном пространстве. «Зона покрытия» имеет фиксированное местоположение, имеет ценность и может использоваться в коммерческих целях. Соответственно, она может рассматриваться как постоянное место деятельности в пространстве в юрисдикции Государства источника. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

44. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 38 Комментария к статье 5, поскольку она считает, что роуминговый звонок представляет собой сложный процесс, который требует комплексного использования различного оборудования, расположенного в странах источника и резидентства, и различие, предложенное в пункте 38, не предполагалось ни формулировкой статьи 5, ни логически. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

45. Индия не согласна с толкованием, приведённым в последних двух предложениях пункта 64 Комментария к статье 5, согласно которому даже подводные кабели и трубопроводы, находящиеся в территориальной юрисдикции страны источника, не могут рассматриваться как постоянное представительство (ПП) предприятия. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

46. Относительно пункта 104 Колумбия считает, что принцип «вытянутой руки» также должен учитываться при определении того, является ли агент независимым для целей пункта 6 Статьи, и желает, при необходимости, добавить формулировку в свои конвенции, чтобы уточнить, что именно так следует толковать этот пункт. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

47. Малайзия не согласна с последним примером в пункте 89 относительно представителей фармацевтического предприятия и считает, что они могут образовывать постоянное представительство (ПП), особенно если представитель также ведёт переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

48. Бразилия не придерживается толкования пунктов 51 и 52 в отношении двенадцатимесячного периода. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (5)

49. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 55, поскольку она считает, что любые работы, выполненные на площадке вскоре после завершения строительных работ, включая ремонтные работы, выполненные в соответствии с гарантией, могут быть учтены как часть первоначального периода строительства для определения наличия ПП. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

50. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 69, поскольку она считает, что сбор данных для целей определения или количественной оценки риска предприятием, занимающимся управлением рисками, таким как страхование, не является деятельностью подготовительного или вспомогательного характера. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

51. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 74, поскольку она считает, что даже когда положение о противодействии фрагментации неприменимо, предприятие не может фрагментировать целостную операционную деятельность на несколько мелких операций, чтобы утверждать, что каждая из них занимается лишь подготовительной или вспомогательной деятельностью. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

52. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 96, поскольку она считает, что распространение товаров, принадлежащих предприятию, ассоциированным предприятием или тесно связанным предприятием, особенно в случае, когда риски не несёт такое предприятие, например, так называемый «дистрибьютор с низким риском», может привести к возникновению постоянного представительства (ПП) предприятия, чьи товары продаются. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

53. Индия не согласна с мнением, выраженным в пункте 5 Комментария к статье 5, о том, что само по себе налогообложение НДС/НСВ не имеет отношения к целям толкования и применения определения постоянного представительства (ПП). Индия считает, что налогообложение НДС/НСВ может быть существенным фактором для этой цели. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

54. Индия не согласна с мнением, выраженным в пункте 12 Комментария к статье 5, о том, что в случае, когда предприятие не имеет права присутствовать в каком-либо месте и, фактически, само не использует это место, такое место не может считаться находящимся в распоряжении предприятия. Индия

считает, что такое место может в определённых обстоятельствах рассматриваться как находящееся в распоряжении предприятия. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (5)

55. Индия не согласна с мнением, выраженным в пункте 19 Комментария к статье 5, о том, что если трансграничный работник выполняет большую часть своей работы из дома, расположенного в одном Государстве, а не из офиса, предоставленного ему в другом Государстве, его дом не должен рассматриваться как находящийся в распоряжении предприятия. Индия считает, что в таком случае дом сотрудника может рассматриваться как находящийся в распоряжении предприятия для целей применения статьи 5. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

56. Индия не согласна с мнением, выраженным в двух последних предложениях пункта 30 Комментария к статье 5. Индия считает, что эксплуатация предприятий общественного питания в приведённом там примере соответствует временному требованию для создания постоянного представительства (ПП). (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Учитывая особые проблемы при применении положений Модельной конвенции к деятельности, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов, Латвия оставляет за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности.» Пункт 1 был изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Литвы из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Учитывая особые проблемы при применении положений Модельной конвенции к деятельности, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов, Латвия и Литва оставляют за собой право включить в специальную статью положения, касающиеся такой деятельности.» Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, посредством добавления Объединённых Арабских Эмиратов и удаления Чили, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

«2. В пункте 2, в дополнение к «добыче» природных ресурсов, Аргентина, Бразилия, Чили, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Филиппины, Россия, Таиланд и Тунис оставляют за собой право ссылаться на «разведку» таких ресурсов.» P (5)

Пункт 2 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Бразилии и Чили в

список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. В пункте 2, в дополнение к «добыче» природных ресурсов, Аргентина, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Филиппины, Россия, Таиланд и Тунис оставляют за собой право ссылаться на «разведку» таких ресурсов.»

Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Габона, Кот-д'Ивуара,

Марокко и Туниса в список стран, указывающих позицию, и путём перемещения последнего предложения в новый пункт 6.1, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. В пункте 2, в дополнение к «добыче» природных ресурсов, Аргентина, Филиппины, Россия и Таиланд оставляют за собой право ссылаться на «разведку» таких ресурсов. Аргентина также оставляет за собой право включать в пункт места, где осуществляется рыболовная деятельность.»

Пункт 2 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2.1: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2.1 гласил следующее: «2.1 Индонезия оставляет за собой право добавить в пункт 2 разведку и эксплуатацию природных ресурсов, а также буровую установку или рабочее судно, используемое для разведки и эксплуатации природных ресурсов.»

Пункт 2.1 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Пункт 2.2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в качестве страны,

указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Колумбия оставляет за собой право заменить слова «по добыче» словами «относящиеся к разведке или эксплуатации» в подпункте 2 f).»

Пункт 2.2 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 3: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в список стран,

указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Индия оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительные подпункты, которые охватывали бы торговую точку, а также ферму, плантацию

или другое место, где осуществляется сельскохозяйственная, лесохозяйственная, плантационная или связанная с ними деятельность.»

Пункт 3 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 3 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 гласил следующее: P (5) «3. Малайзия оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы ферму или плантацию.»

Пункт 3 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 4: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в качестве страны,

указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Совесом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Индия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы склад в отношении лица, предоставляющего складские помещения другим.»

Пункт 4 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы склад в отношении лица, предоставляющего складские помещения другим.»

Пункт 4 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 5: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Армении в список стран,

указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Украина оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы установку или сооружение для разведки природных ресурсов, а также склад или иное сооружение, используемое для продажи товаров.»

Пункт 5 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 6: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Габона в качестве страны,

указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Вьетнам оставляет за собой право добавить в пункт 2 дополнительный подпункт, который охватывал бы структурную установку или оборудование, используемое для разведки природных ресурсов.»

Пункт 6 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 6.1: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 6.1 соответствует последнему предложению пункта 2 в его редакции до

28 января 2003 г. (см. историю пункта 2).

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 6.2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 6.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Р (5) Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 7: Удалён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 23 октября 1997 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Аргентина оставляет за собой позицию по пункту 3 и считает, что любая строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный проект, продолжающийся более трёх месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

Пункт 7 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 8: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Аргентины в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Армения, Бразилия, Колумбия, Грузия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный проект, продолжительность которого превышает шесть месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

Пункт 8 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Колумбии и Грузии

в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Армения, Бразилия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная

площадка или строительный, монтажный или сборочный проект, продолжительность которого превышает шесть месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

Пункт 8 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Чили из списка

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Армения, Бразилия, Чили, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный проект, продолжительность которого превышает шесть месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

Пункт 8 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Армении и Чили в

список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Бразилия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 3, поскольку они считают, что любая строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный проект, продолжительность которого превышает шесть месяцев, должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП).»

Пункт 8 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 9: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

налоговой конвенции», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Албания, Демократическая Республика Конго и Гонконг, Китай оставляют за собой Р (5) позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода более шести месяцев.»

Пункт 9 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Литвы из

списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Албания, Демократическая Республика Конго, Литва и Гонконг, Китай оставляют за собой позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода более шести месяцев.»

Пункт 9 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран,

указывающих позицию, посредством добавления Гонконга, Китая и удаления Латвии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Албания, Демократическая Республика Конго, Латвия и Литва оставляют за собой позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода более шести месяцев.»

Пункт 9 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Демократической

Республики Конго в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Албания, Латвия и Литва оставляют за собой позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода более шести месяцев.»

Пункт 9 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Эстонии из списка

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Албания, Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное представительство (ПП), если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода более шести месяцев.»

Пункт 9 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой позицию по пункту 3 и считают, что любая строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный проект, или связанная с ними надзорная или консультационная деятельность образует постоянное»

establishment if such site, project or activity lasts for a period of more than six months.” P (5)

Пункт 9 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 9.1: Изменён 22 июля 2010 г. путем исключения Словении из списка

стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 9.1 гласил следующее: «9.1 Сербия и Словения оставляют за собой право рассматривать любую строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный проект или связанную с ним надзорную или консультационную деятельность в качестве постоянного представительства (ПП) только если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода, превышающего двенадцать месяцев.»

Пункт 9.1 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и

Черногории на Сербию в списке стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 9.1 гласил следующее: «9.1 Сербия и Черногория и Словения оставляют за собой право рассматривать любую строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный проект или связанную с ним надзорную или консультационную деятельность в качестве постоянного представительства (ПП) только если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода, превышающего двенадцать месяцев.»

Пункт 9.1 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и

Черногории в список стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 9.1 гласил следующее: «9.1 Словения оставляет за собой право рассматривать любую строительную площадку, строительный, сборочный или монтажный проект или связанную с ним надзорную или консультационную деятельность в качестве постоянного представительства (ПП) только если такая площадка, проект или деятельность продолжаются в течение периода, превышающего двенадцать месяцев.»

Пункт 9.1 был добавлен 28 января 2003 г. отчетом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 10: Изменён 17 июля 2008 г. путем замены «Китай» на «Китайская

Народная Республика», отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Болгария, Китай, Габон, Берег Слоновой Кости, Малайзия, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право договариваться о периоде времени, по истечении которого строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект должны рассматриваться в качестве постоянного представительства (ПП) в соответствии с пунктом 3.»

Пункт 10 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Малайзии в список

стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Болгария, Китай, Габон, Берег Слоновой Кости, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право договариваться о периоде времени, по истечении которого строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект должны рассматриваться в качестве постоянного представительства (ПП) в соответствии с пунктом 3.»

Пункт 10 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Болгарии, Габона,

Берега Слоновой Кости, Марокко и Туниса в список стран, указывающих позицию,

отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 10 гласил следующее: P (5) «10. Китай и Южная Африка оставляют за собой право договариваться о периоде времени, по истечении которого строительная площадка или строительный, сборочный или монтажный проект должны рассматриваться в качестве постоянного представительства (ПП) в соответствии с пунктом 3.»

Пункт 10 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 11: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Сингапура в список стран,

указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Малайзия, Китайская Народная Республика, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как

имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие осуществляет надзорную деятельность в связи со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом, которые образуют постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3 (в случае Малайзии период для такого постоянного представительства (ПП) оговаривается отдельно).»

Пункт 11 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем замены «Китай» на «Китайская

Народная Республика», отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Китай, Малайзия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие осуществляет надзорную деятельность в связи со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом, которые образуют постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3 (в случае Малайзии период для такого ПП оговаривается отдельно).»

Пункт 11 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем изменения списка стран,

указывающих позицию, добавлением Малайзии и исключением Румынии, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2005 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Китай, Румыния, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие осуществляет надзорную деятельность в связи со строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным проектом, которые образуют постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3.»

Пункт 11 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 11.1: Изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Индонезии в список стран,

указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 11.1 гласил следующее: «11.1 Индия оставляет за собой право заменить «строительный или монтажный проект» на «строительный, монтажный или сборочный проект или связанную с ним надзорную деятельность» и оставляет за собой право договариваться о периоде времени, в течение которого они должны продолжаться, чтобы рассматриваться в качестве постоянного представительства (ПП).»

POSITIONS ON ARTICLE 5

Пункт 11.1 был добавлен 17 июля 2008 г. отчетом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. путем изменения продолжительности с трех

Р (5) до шести месяцев, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Аргентина оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих

три месяца в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем финансовом году.»

Пункт 12 был ранее изменён 15 июля 2014 г. отчетом, озаглавленным «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2014 г. пункт 12 гласил следующее: «12. Аргентина оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается (для того же или связанного проекта) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих три месяца.»

Пункт 12 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 13: Изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Индонезии в список стран,

указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Габон, Индия, Берег Слоновой Кости, Марокко и Тунис оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается для того же или связанного проекта в течение периода или периодов, совокупно превышающих период, подлежащий согласованию.»

Пункт 13 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем добавления Индии в список

стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Габон, Берег Слоновой Кости, Марокко и Тунис оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается для того же или связанного проекта в течение периода или периодов, совокупно превышающих период, подлежащий согласованию.»

Пункт 13 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем исключения Румынии из

списка стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Габон, Берег Слоновой Кости, Марокко, Румыния и Тунис оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал

привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается для того же или связанного проекта в течение периода или периодов, совокупно превышающих период, подлежащий согласованию.» P (5)

Пункт 13 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Габона, Берега Слоновой

Кости, Марокко и Туниса в список стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 13 гласил следующее: «13. Румыния оставляет за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается для того же или связанного проекта в течение периода или периодов, совокупно превышающих период, подлежащий согласованию.»

Пункт 13 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом, озаглавленным

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 13.1: Добавлен 15 июля 2014 г. отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 14: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Азербайджана в список стран,

указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Албания, Армения, Литва, Сербия, Южная Африка, Таиланд, Вьетнам и Гонконг (Китай) оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается (для того же или связанного проекта [за исключением случая Армении]) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих шесть месяцев в любом двенадцатимесячном периоде.»

Пункт 14 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Гонконга (Китай) в

список стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Албания, Армения, Литва, Сербия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается (для того же или связанного проекта (за исключением случая Армении)) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих шесть месяцев в любом 12-месячном периоде.»

Пункт 14 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем изменения списка стран,

указывающих позицию, добавлением Армении и Литвы, исключением Словении и заменой Сербии и Черногории на Сербию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Албания, Сербия и Черногория, Словения, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается

(для того же или связанного проекта) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих шесть месяцев в любом 12-месячном периоде.»

POSITIONS ON ARTICLE 5

P (5)

Пункт 14 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и

Черногории в список стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Албания, Словения, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается (для того же или связанного проекта) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих шесть месяцев в любом 12-месячном периоде.»

Пункт 14 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем изменения списка

стран, указывающих позицию, добавлением Албании и Словении и исключением Словакии, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 29 апреля 2000 г. по 28 января 2003 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Словакия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через своих работников или другой персонал, привлеченный предприятием для таких целей, но только в тех случаях, когда такая деятельность продолжается (для того же или связанного проекта) на территории страны в течение периода или периодов, совокупно превышающих шесть месяцев в любом 12-месячном периоде.»

Пункт 14 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путем добавления Словакии в список

стран, указывающих позицию, отчетом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. В период с 23 октября 1997 г. по 29 апреля 2000 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Южная Африка, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать предприятие как

having a permanent establishment if the enterprise furnishes services, including consultancy services, through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the country for a period or periods aggregating more than six months within any 12-month period.” Предприятие имеет постоянное представительство (ПП), если оно оказывает услуги, включая консультационные услуги, через сотрудников или другой персонал, задействованный предприятием для такой цели, но только если деятельность такого характера продолжается (для того же или связанного проекта) в стране в течение периода или периодов, превышающих в совокупности шесть месяцев в любом 12-месячном периоде». Paragraph 14 was included when this section was added in 1997 by the report entitled “The 1997 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 23 October 1997.

Пункт 14 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Paragraph 14.1: Amended on 21 November 2017, by deleting Latvia from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 21 November 2017. After 22 July 2010 and until 21 November 2017, paragraph 14.1 read as follows:

Пункт 14.1: (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) путем исключения Латвии из списка

стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 14.1 гласил следующее: “14.1 The Democratic Republic of the Congo, Gabon, Ivory Coast, Latvia, Morocco, South Africa and Tunisia reserve the right to deem any person performing professional services or other activities of an independent character to have a permanent establishment if that person is present in the State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period.” «14.1 Демократическая Республика Конго, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другую деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.1 was previously amended on 22 July 2010, by deleting Chile from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 17 July 2008 and until 22 July 2010, paragraph 14.1 read as follows:

Пункт 14.1 (ранее изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) путем исключения Чили из

списка стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14.1 гласил следующее: “14.1 Chile, the Democratic Republic of the Congo, Gabon, Ivory Coast, Latvia, Morocco, South Africa and Tunisia reserve the right to deem any person performing

professional services or other activities of an independent character to have a permanent establishment if that person is present in the State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period.” «14.1 Чили, Демократическая Республика Конго, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другую деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». P (5) Paragraph 14.1 was previously amended on 17 July 2008, by adding Chile and the Democratic Republic of the Congo to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008. After 28 January 2003 and until 17 July 2008, paragraph 14.1 read as follows:

Пункт 14.1 (ранее изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) путем включения Чили и

Демократической Республики Конго в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 14.1 гласил следующее: “14.1 Gabon, Ivory Coast, Latvia, Morocco, South Africa and Tunisia reserve the right to deem any person performing professional services or other activities of an independent character to have a permanent establishment if that person is present in the State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period.” «14.1 Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Марокко, Южная Африка и Тунис оставляют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другую деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.1 was previously amended on 28 January 2003, by adding Gabon, Ivory Coast, Morocco and Tunisia to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2002 Update to the

Model Tax Convention", adopted by the OECD Council on 28 January 2003. After 29 April 2000 and until 28 January 2003, paragraph 14.1 read as follows:

Пункт 14.1 (ранее изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) путем включения Габона,

Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 14.1 гласил следующее: "14.1 Latvia and South Africa reserve the right to deem any person performing professional services or other activities of an independent character to have a permanent establishment if that person is present in the State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period." «14.1 Латвия и Южная Африка оставляют за собой право считать любое лицо, оказывающее профессиональные услуги или осуществляющее другую деятельность независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо присутствует в Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.1 was added on 29 April 2000 by the report entitled "The 2000 Update to the Model Tax Convention" adopted by the OECD Council on 29 April 2000.

Пункт 14.1 (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. Paragraph 14.2: Replaced on 15 July 2014 when paragraph 14.2 was deleted and a new paragraph 14.2 was added by the report entitled "The 2014 Update to the Model Tax Convention", adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 28 January 2003 and until 15 July 2014, paragraph 14.2 read as follows:

Пункт 14.2: (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY), когда пункт 14.2 был удален и

добавлен новый пункт 14.2 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14.2 гласил следующее: "14.2 Bulgaria and Estonia reserve the right to deem an individual performing professional services or other services of an independent character to have a permanent establishment for the purposes of the Convention if they are present in the other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period." «14.2 Болгария и Эстония оставляют за собой право считать физическое лицо, оказывающее профессиональные услуги или другие услуги независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП) для целей Конвенции, если оно присутствует в другом Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.2 was amended on 28 January 2003, by adding Bulgaria as a country indicating the position, by the report entitled "The 2002 Update to the Model Tax Convention", adopted by the OECD Council on 28 January 2003. After 29 April 2000 and until 28 January 2003, paragraph 14.2 read as follows:

Пункт 14.2 (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) путем включения Болгарии в качестве

страны, указавшей свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 14.2 гласил следующее: "14.2 Estonia reserves the right to deem an individual performing professional services or other services of an independent character to have a permanent establishment for the purposes of the Convention if they are present in the other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period." «14.2 Эстония оставляет за собой право считать физическое лицо, оказывающее профессиональные услуги или другие услуги независимого характера, имеющим постоянное представительство (ПП) для целей Конвенции, если оно присутствует в другом Государстве в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.2 was added on 29 April 2000 by the report entitled "The 2000 Update to the Model Tax Convention", adopted by the OECD Council on 29 April 2000.

Пункт 14.2 (Добавлен 29 апреля 2000 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. Paragraph 14.3: Replaced on 15 July 2014 when paragraph 14.3 was deleted and a new paragraph 14.3 was added by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 28 January 2003 and until 15 July 2014, paragraph 14.3 read as follows:

Пункт 14.3: (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY), когда пункт 14.3 был удален и

добавлен новый пункт 14.3 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14.3 гласил следующее: “14.3. Bulgaria reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment if the enterprise furnishes services, including consultancy services,

through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, where activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the country for a period or periods aggregating more than six months P (5) within any twelve month period.” «14.3. Болгария оставляет за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство (ПП), если предприятие оказывает услуги, включая консультационные услуги, через сотрудников или другой персонал, задействованный предприятием для такой цели, если деятельность такого характера продолжается (для того же или связанного проекта) в стране в течение периода или периодов, превышающих в совокупности шесть месяцев в любом двенадцатимесячном периоде». Paragraph 14.3 was added on 28 January 2003 by the report entitled “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 28 January 2003.

Пункт 14.3 (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Paragraph 14.4: Amended on 15 July 2014, by deleting Bulgaria from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 22 July 2010 and until 15 July 2014, paragraph 14.4 read as follows:

Пункт 14.4: (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) путем исключения Болгарии из списка

стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14.4 гласил следующее: “14.4 Bulgaria and Indonesia reserve the right to insert a provision that deems a permanent establishment to exist if, for more than a negotiated period, an installation, drilling rig or ship is used for the exploration of natural resources.” «14.4 Болгария и Индонезия оставляют за собой право включить положение, согласно которому постоянное представительство (ПП) считается существующим, если в течение периода, превышающего согласованный, установка, буровая установка или судно используются для разведки природных ресурсов». Paragraph 14.4 was previously amended on 22 July 2010, by adding Indonesia as a country indicating the position, by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 28 January 2003 and until 22 July 2010, paragraph 14.4 read as follows:

Пункт 14.4 (ранее изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) путем включения Индонезии в

качестве страны, указавшей свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 28 января 2003 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14.4 гласил следующее: “14.4 Bulgaria reserves the right to insert a provision that deems a permanent establishment to exist if, for more than a negotiated period, an installation, drilling rig or ship is used for the exploration of natural resources.” «14.4 Болгария

оставляет за собой право включить положение, согласно которому постоянное представительство (ПП) считается существующим, если в течение периода, превышающего согласованный, установка, буровая установка или судно используются для разведки природных ресурсов». Paragraph 14.4 was added on 28 January 2003 by the report entitled “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 28 January 2003.

Пункт 14.4 (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Paragraph 14.5: Amended on 22 July 2010, by adding Indonesia and the United Arab Emirates as countries indicating the position, by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 17 July 2008 and until 22 July 2010, paragraph 14.5 read as follows:

Пункт 14.5: (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) путем включения Индонезии и

Объединенных Арабских Эмиратов в качестве стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14.5 гласил следующее: “14.5 Vietnam reserves the right to tax income derived from activities relating to exploration and exploitation of natural resources.” «14.5 Вьетнам оставляет за собой право облагать налогом доход, полученный от деятельности, связанной с разведкой и эксплуатацией природных ресурсов». Paragraph 14.5 was added on 17 July 2008 by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008.

Пункт 14.5 (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Paragraph 14.6: Added on 17 July 2008 by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008.

Пункт 14.6: (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Paragraph 14.7: Added on 21 November 2017 by the report entitled “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 21 November 2017.

Пункт 14.7: (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Paragraph 14.7 was deleted on 15 July 2014 by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 22 July 2010 and until 15 July 2014, paragraph 17 read as follows:

Пункт 14.7 (Удален 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 14.7 гласил следующее: “14.7 Israel reserves the right to insert a provision according to which an installation, drilling rig or ship used for activities connected with the exploration of natural resources shall be treated as constituting a permanent establishment in a Contracting State if those activities last in aggregate more than 365 days in that State in any two year period.” «14.7 Израиль оставляет за собой право включить положение, согласно которому установка, буровая установка или судно, используемые для деятельности, связанной с разведкой природных ресурсов, будут рассматриваться как образующие постоянное представительство (ПП) в Договаривающемся государстве, если эта деятельность продолжается в совокупности более 365 дней в этом Государстве в течение любого двухлетнего периода». Paragraph 14.7 was replaced on 22 July 2010 when it was deleted and a new paragraph 14.7 was added by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 17 July 2008 and until 22 July 2010, paragraph 14.7 read as follows:

Пункт 14.7 (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY), когда он был удален и добавлен новый

пункт 14.7 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции

2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14.7 гласил следующее: “14.7 Chile reserves the right to treat a person as having a permanent establishment if the person performs professional services and other activities of

independent character, including planning, supervisory or consultancy activities, with a certain degree of continuity.” «14.7 Чили оставляет за собой право считать лицо имеющим постоянное представительство (ПП), если это лицо оказывает профессиональные услуги и осуществляет другую деятельность независимого характера, включая деятельность по планированию, надзору или консультационные услуги, с определенной степенью непрерывности». P (5) Paragraph 14.7 was added on 17 July 2008 by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008.

Пункт 14.7 (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Paragraph 14.8: Added on 15 July 2014 by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014.

Пункт 14.8: (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Paragraph 15: Amended on 21 November 2017, by deleting Argentina from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 21 November 2017. After 15 July 2014 and until 21 November 2017, paragraph 15 read as follows:

Пункт 15: (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) путем исключения Аргентины из

списка стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 15 гласил следующее: “15. Albania, Argentina, Armenia, Azerbaijan, Gabon, India, Indonesia, Ivory Coast, Malaysia, Morocco, Russia, Thailand, Tunisia, Ukraine and Vietnam reserve their position on paragraph 4 as they consider that the term “delivery” should be deleted from subparagraphs a) and b).” «15. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» следует исключить из подпунктов a) и b)». Paragraph 15 was previously amended on 15 July 2014, by adding Azerbaijan to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 22 July 2010 and until 15 July 2014, paragraph 15 read as follows:

Пункт 15 (ранее изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) путем включения Азербайджана

в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 15 гласил следующее: “15. Albania, Argentina, Armenia, Gabon, India, Indonesia, Ivory Coast, Malaysia, Morocco, Russia, Thailand, Tunisia, Ukraine and Vietnam reserve their position on paragraph 4 as they consider that the term “delivery” should be deleted from subparagraphs a) and b).” «15. Албания, Аргентина, Армения, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия,

Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» следует исключить из подпунктов a) и b)». Paragraph 15 was previously amended on 22 July 2010, by adding Indonesia to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 17 July 2008 and until 22 July 2010, paragraph 15 read as follows:

Пункт 15 (ранее изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) путем включения Индонезии в

список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 15 гласил следующее: “15. Albania, Argentina, Armenia, Gabon, India, Ivory Coast, Malaysia, Morocco, Russia, Thailand, Tunisia, Ukraine and Vietnam reserve their position on paragraph 4 as they consider that the term “delivery” should be deleted from subparagraphs a) and b).” «15. Албания, Аргентина, Армения, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» следует исключить из подпунктов a) и b)». Paragraph 15 was previously amended on 17 July 2008, by adding Armenia, India and Malaysia to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008. After 28 January 2003 and until 17 July 2008, paragraph 15 read as follows:

Пункт 15 (ранее изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) путем включения Армении, Индии и

Малайзии в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 15 гласил следующее: “15. Albania, Argentina, Gabon, Ivory Coast, Morocco, Russia, Thailand, Tunisia, Ukraine and Vietnam reserve their position on paragraph 4 as they consider that the term “delivery” should be deleted from subparagraphs a) and b).” «15. Албания, Аргентина, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» следует исключить из подпунктов a) и b)». Paragraph 15 was previously amended on 28 January 2003, by adding Albania, Gabon, Ivory Coast, Morocco and Tunisia to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 28 January 2003. After 23 October 1997 and until 28 January 2003, paragraph 15 read as follows:

Пункт 15 (ранее изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) путем включения Албании,

Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 15 гласил следующее:

“15. Argentina, Russia, Thailand, Ukraine and Vietnam reserve their position on paragraph 4 as they consider that the term “delivery” should be deleted from subparagraphs a) and b).” «15. Аргентина, Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой позицию по пункту 4, поскольку они считают, что термин «поставка» следует исключить из подпунктов a) и b)». Paragraph 15 was included when this section was added in 1997 by the report entitled “The 1997 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 23 October 1997.

Пункт 15 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Paragraph 16: Amended on 21 November 2017, by deleting Argentina from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2017 Update to the Model

POSITIONS ON ARTICLE 5

Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 21 November 2017. After 17 July 2008 and until 21 November 2017, paragraph 16 read as follows:

Пункт 16: (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) путем исключения Аргентины из

списка стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 16 гласил следующее: “16. Albania, Argentina and Thailand reserve their position on subparagraph 4 f).” P (5) «16. Албания, Аргентина и Таиланд оставляют за собой позицию по подпункту 4 f)». Paragraph 16 was previously amended on 17 July 2008, by deleting Russia from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008. After 15 July 2005 and until 17 July 2008, paragraph 16 read as follows:

Пункт 16 (ранее изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) путем исключения России из

списка стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 16 гласил следующее: “16. Albania, Argentina, Russia and Thailand reserve their position on subparagraph 4 f).” «16. Албания, Аргентина, Россия и Таиланд оставляют за собой позицию по подпункту 4 f)». Paragraph 16 was previously amended on 15 July 2005, by deleting Brazil from the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2005 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2005. After 28 January 2003 and until 15 July 2005, paragraph 16 read as follows:

Пункт 16 (ранее изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY) путем исключения Бразилии из

списка стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 16 гласил следующее: “16. Albania, Argentina, Brazil, Russia and Thailand reserve their position on subparagraph 4 f).” «16. Албания, Аргентина, Бразилия, Россия и Таиланд оставляют за собой позицию по подпункту 4 f)». Paragraph 16 was previously amended on 28 January 2003, by adding Albania to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2002 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 28 January 2003. After 23 October 1997 and until 28 January 2003, paragraph 16 read as follows:

Пункт 16 (ранее изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY) путем включения Албании в

список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 16 гласил следующее: “16. Albania, Argentina, Brazil, Russia and Thailand reserve their position on subparagraph 4 f).” «16. Албания, Аргентина, Бразилия, Россия и Таиланд оставляют за собой позицию по подпункту 4 f)». Paragraph 16 was included when this section was added in 1997 by the report entitled “The 1997 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 23 October 1997.

Пункт 16 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Paragraph 16.1: Deleted on 21 November 2017 by the report entitled “The 2017 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 21 November 2017. After 15 July 2014 and until 21 November 2017, paragraph 16.1 read as follows:

Пункт 16.1: (Удален 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 16.1 гласил следующее: “16.1 Colombia reserves the right to provide that the activities mentioned in subparagraphs a) to d) are subject to the requirement that, on a case-by-case basis, they have a preparatory or auxiliary character.” «16.1 Колумбия оставляет за собой право предусматривать, что деятельность, упомянутая в подпунктах a)–d), подлежит требованию, согласно которому, в каждом конкретном случае, она имеет подготовительный или вспомогательный характер». Paragraph 16.1 was added on 15 July 2014 by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014.

Пункт 16.1 (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Paragraph 16.1 as it read before 22 July 2010 was deleted by the report entitled “The 2010 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 22 July 2010. After 17 July 2008 and until 22 July 2010, paragraph 16.1 read as follows:

Пункт 16.1 в редакции до 22 июля 2010 г. был удален докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 16.1 гласил следующее: “16.1 Chile reserves the right to amend paragraph 4 by eliminating subparagraph f) and replacing subparagraph e) with the corresponding text of the 1963 Draft Model Tax Convention.” «16.1 Чили оставляет за собой право изменить пункт 4 путем исключения подпункта f) и замены подпункта e) соответствующим текстом Проекта Модельной налоговой конвенции 1963 года». Paragraph 16.1 was added on 17 July 2008 by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008.

Пункт 16.1 (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Paragraph 16.2: Added on 17 July 2008 by the report entitled “The 2008 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 17 July 2008.

Пункт 16.2: (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Paragraph 17: Amended on 15 July 2014, by adding Argentina and Azerbaijan to the list of countries indicating the position, by the report entitled “The 2014 Update to the Model Tax Convention”, adopted by the OECD Council on 15 July 2014. After 22 July 2010 and until 15 July 2014, paragraph 17 read as follows:

Пункт 17: (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) путем включения Аргентины и

Азербайджана в список стран, указавших свою позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 17 гласил следующее: “17. Albania, Armenia, Gabon, India, Indonesia, Ivory Coast, Morocco, Russia, Thailand, Tunisia, Ukraine and Vietnam reserve the right to treat an enterprise as having a permanent establishment if a person acting on behalf of the enterprise habitually

maintains a stock of goods or merchandise in a Contracting State from which the person regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise." «17. Албания, Армения, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право считать предприятие имеющим постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно содержит запас товаров или продуктов в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно осуществляет поставку товаров или продуктов от имени предприятия».

Пункт 17 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка P (5) стран, выражающих позицию, добавления Индонезии и исключения Малайзии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 17 гласил: «17. Албания, Армения, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно поддерживает склад товаров или продукции в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно поставляет товары или продукцию (в случае Малайзии выполняет заказы) от имени предприятия». Пункт 17 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Армении и Индии в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 17 гласил: «17. Албания, Габон, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно поддерживает склад товаров или продукции в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно поставляет товары или продукцию (в случае Малайзии выполняет заказы) от имени предприятия». Пункт 17 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Малайзии в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 17 гласил: «17. Албания, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно поддерживает склад товаров или продукции в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно поставляет товары или продукцию от имени предприятия». Пункт 17 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 17 гласил: «17. Россия, Таиланд, Украина и Вьетнам сохраняют за собой право рассматривать предприятие как имеющее постоянное представительство (ПП), если лицо, действующее от имени предприятия, обычно поддерживает склад товаров или продукции в Договаривающемся государстве, из которого это лицо регулярно поставляет товары или продукцию от имени предприятия». Пункт 17 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 17.1: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Малайзии и Таиланда в качестве стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 17.1 гласил: «17.1 Индия сохраняет за собой право рассматривать предприятие Договаривающегося государства как имеющее постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если лицо обычно размещает заказы в другом Договаривающемся государстве полностью или почти полностью от имени предприятия».

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 17.1 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт

17.2: Добавлен 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 17.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 17.4: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 18: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Аргентины и Литвы из списка стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 18 гласил: «18. Албания, Аргентина, Азербайджан, Габон, Кот-д'Ивуар, Литва, Марокко, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, добавления Аргентины и Азербайджана и исключения Эстонии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 18 гласил: «18. Албания, Габон, Эстония, Кот-д'Ивуар, Литва, Марокко, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Словении из списка стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 18 гласил: «18. Албания, Габон, Эстония, Кот-д'Ивуар, Литва, Марокко, Сербия, Словения, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, исключения Латвии и замены Сербии и Черногории на Сербию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 18 гласил: «18. Албания, Габон, Эстония, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Марокко, Сербия и Черногория, Словения, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 18 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

«18. Албания, Габон, Эстония, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Марокко, Словения, Р (5) Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко, Словении и Туниса в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 18 гласил: «18. Эстония, Латвия, Литва, Таиланд и Вьетнам сохраняют за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 18 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 18.1: Удалён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 18.1 гласил: «18.1 Чили считает, что принцип

«вытянутой руки» (arm’s length) также должен учитываться при определении того, является ли агент независимым для целей пункта 6 данной Статьи, и желает добавить такую формулировку в свои конвенции, чтобы уточнить, что именно так должен толковаться этот пункт». Пункт 18.1 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 19: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Колумбии в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 19 гласил: «19. Габон, Индия, Индонезия, Кот-д’Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением перестрахования (кроме случая с Индией), считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6». Пункт 19 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 19 гласил: «19. Габон, Индия, Кот-д’Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением перестрахования (кроме случая с Индией), считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6». Пункт 19 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии и России в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 19 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

«19. Габон, Кот-д’Ивуар, Марокко, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право P (5) предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением перестрахования, считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6». Пункт 19 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Румынии из списка стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 19 гласил: «19. Габон, Кот-д’Ивуар, Марокко, Румыния, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением перестрахования, считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6». Пункт 19 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Габона, Кот-д’Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 19 гласил: «19. Румыния, Таиланд и Вьетнам сохраняют за собой право предусматривать, что страховое предприятие Договаривающегося государства, за исключением перестрахования, считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии на территории этого другого государства или страхует риски, находящиеся там, через лицо, не являющееся независимым агентом, к которому применяется пункт 6». Пункт 19 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 19.1: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 17 июля 2008 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 19.1 гласил: «19.1 Индия сохраняет за собой право уточнить, что агент, деятельность которого осуществляется полностью или почти полностью от имени одного предприятия, не будет считаться независимым агентом». Пункт 19.1 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 19.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 20: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 20 гласил: «20. Аргентина, Индия, Марокко и Вьетнам не согласны со словами «тест двенадцати месяцев применяется к каждому отдельному строительному объекту или проекту», содержащимися в пункте 18 Комментария. Они считают, что ряд последовательных краткосрочных строительных объектов или проектов, осуществляемых подрядчиком, приведёт к возникновению постоянного представительства (ПП) в соответствующей стране».

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 20 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Аргентины в список Р (5) стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 20 гласил: «20. Индия, Марокко и Вьетнам не согласны со словами «Тест двенадцати месяцев применяется к каждому отдельному строительному объекту или проекту», содержащимися в пункте 18 Комментария. Они считают, что ряд последовательных краткосрочных строительных объектов или проектов, осуществляемых подрядчиком, приведёт к возникновению постоянного представительства (ПП) в соответствующей стране». Пункт 20 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии в список стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 28 января 2003 г. по 17 июля 2008 г. пункт 20 гласил: «20. Марокко и Вьетнам не согласны со словами «Тест двенадцати месяцев применяется к каждому отдельному строительному объекту или проекту», содержащимися в пункте 18 Комментария. Марокко и Вьетнам считают, что ряд последовательных краткосрочных строительных объектов или проектов, осуществляемых подрядчиком, приведёт к возникновению постоянного представительства (ПП) в соответствующей стране». Пункт 20 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Марокко в качестве страны, выражающей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 20 гласил: «20. Вьетнам не согласен со словами «Тест двенадцати месяцев применяется к каждому отдельному строительному объекту или проекту», содержащимися в пункте 18 Комментария. Вьетнам

полагает, что ряд последовательных краткосрочных объектов или проектов, осуществляемых подрядчиком, привел бы к возникновению постоянного представительства (ПП) в соответствующей стране».

Пункт 20 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 21: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Болгария, Сербия и Сингапур добавили бы к пункту 33 Комментария к статье 5 свои мнения о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры».

Пункт 21 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Сингапура в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Болгария и Сербия добавили бы к пункту 33 Комментария к статье 5 свои мнения о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры».

Пункт 21 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и

Черногории на Сербию в качестве страны, указывающей позицию, докладом под названием

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период после 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Болгария, а также Сербия и Черногория добавили бы к пункту 33 P (5) Комментария к статье 5 свои мнения о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры».

Пункт 21 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и

Черногории в качестве страны, указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период после 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 21 гласил следующее: «21. Болгария добавила бы к пункту 33 Комментария к статье 5 свое мнение о том, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры». Пункт 21 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 22: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Болгария не придерживается толкования, изложенного в пункте 17 Комментария к статье 5, и придерживается мнения, что надзор за строительной площадкой или строительным проектом, если он осуществляется другим лицом, не охватывается пунктом 3 Статьи, если это прямо не предусмотрено». Пункт 22 был ранее изменён 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период после 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 22 гласил следующее: «22. Болгария не придерживается толкования, изложенного в пункте 17 Комментария к статье 5, и придерживается мнения, что планирование и надзор на месте за возведением здания, если они осуществляются другим лицом, не охватываются пунктом 3 Статьи, если это прямо не предусмотрено». Пункт 22 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 23: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 23 гласил следующее: «23. Бразилия не согласна с толкованием, представленным в пунктах 42.1–42.10 относительно электронной коммерции, особенно ввиду принципа налогообложения у источника платежей в ее законодательстве». Пункт 23 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 23.1: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 23.1 гласил следующее: «23.1 Чили не будет обязательно принимать во внимание пункты 42.1–42.10 до проведения дальнейшего изучения налогообложения электронной коммерции».

Пункт 23.1 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 24: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки,

Р (5) докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 24 гласил следующее: «24. Индия считает важным принять во внимание, что независимо от значения, придаваемого третьему предложению пункта 1.1 — что касается метода исчисления налогов, национальные системы не затрагиваются новой формулировкой Модели, т.е. исключением статьи 14». Пункт 24 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 25: Изменён 21 ноября 2017 г. путем изменения перекрестных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Азербайджан, Индия и Малайзия не согласны с толкованием, данным в пунктах 5.3 (первая часть пункта) и 5.4 (первая часть пункта); они придерживаются мнения, что эти примеры также могут рассматриваться как образующие постоянные представительства (ПП)».

Пункт 25 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Азербайджана в список

стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период после 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Индия и Малайзия не согласны с толкованием, данным в пункте 5.3 (первая часть пункта) и 5.4 (первая часть пункта); они придерживаются мнения, что эти примеры также могут рассматриваться как образующие постоянные представительства (ПП)».

Пункт 25 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Малайзии в качестве

страны, указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 25 гласил следующее: «25. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 5.3 (первая часть пункта) и 5.4 (первая часть пункта); она придерживается мнения, что эти примеры также могут рассматриваться как образующие постоянные представительства (ПП)». Пункт 25 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 25.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25.1 гласил следующее: «25.1 Аргентина не согласна с толкованием, данным в пункте 5.3». Пункт 25.1 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 25.2: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 25.2 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

«25.2 Сингапур не согласен с толкованием, данным в пункте 5.4 (первая часть пункта), и придерживается мнения, что данный пример может образовывать постоянное представительство (ПП)». Р (5) Пункт 25.2 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 26: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября

2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26 гласил следующее: «26. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 8; она придерживается мнения, что материальные или нематериальные активы сами по себе могут образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определенных обстоятельствах». Пункт 26 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 26.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 26.1 гласил следующее: «26.1 Аргентина не согласна с толкованием, данным в пункте 8; она придерживается мнения, что сдача внаем или аренда материального или нематериального имущества сами по себе могут образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определенных обстоятельствах, особенно когда арендодатель предоставляет персонал после установки для эксплуатации оборудования». Пункт 26.1 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 27: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 27 гласил следующее: «27. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 10; она придерживается мнения, что оборудование КСС может образовывать постоянное представительство (ПП) арендодателя при определенных обстоятельствах». Пункт 27 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 28: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 28 гласил следующее: «28. Индия не придерживается толкования, изложенного в пунктах 12 и 42.25 относительно списка примеров пункта 2 Статьи; она придерживается мнения, что эти примеры всегда могут рассматриваться как образующие априори постоянные представительства (ПП)». Пункт 28 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 29: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР

21 ноября 2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 29 гласил следующее:

«29. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 23; она не стала бы включать научные исследования в список примеров деятельности, свидетельствующей о подготовительном или вспомогательном характере». P (5) Пункт 29 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 30: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 30 был удалён и добавлен новый пункт 30 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 30 гласил следующее: «30. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 25; она придерживается мнения, что когда предприятие открывает офис (такой как коммерческое представительство) в стране, и сотрудники, работающие в этом офисе, активно участвуют в переговорах по контрактам на импорт товаров или услуг в эту страну, то в большинстве случаев этот офис не подпадает под действие пункта 4 статьи 5. Существенное участие в переговорах существует, когда основные части договора — например, тип, качество и количество товаров, а также время и условия поставки определяются офисом. Эти виды деятельности составляют отдельную и неотъемлемую часть предпринимательской деятельности иностранного предприятия и не являются просто вспомогательными или подготовительными видами деятельности». Пункт 30 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 31: Изменён 21 ноября 2017 г. путем удаления Аргентины из списка

стран, указывающих позицию, и обновления перекрестной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период после 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 31 гласил следующее:

«31. Аргентина и Индия не согласны с толкованием, данным в пункте 33; они придерживаются мнения, что сам факт того, что лицо присутствовало или участвовало в переговорах в Государстве между предприятием и клиентом, может при определенных обстоятельствах быть достаточным, сам по себе, для вывода о том, что это лицо осуществляло в этом Государстве полномочия по заключению договоров от имени предприятия. Аргентина и Индия также придерживаются мнения, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры».

Пункт 31 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Аргентины в качестве

страны, указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период после 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 31 гласил следующее: «31. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 33; она придерживается мнения, что сам факт того, что лицо присутствовало или участвовало в переговорах в Государстве между предприятием и клиентом, может при определенных обстоятельствах быть достаточным, сам по себе, для вывода о том, что это лицо осуществляло в этом Государстве полномочия по заключению договоров от имени предприятия. Индия также придерживается мнения, что лицо, уполномоченное вести переговоры по существенным элементам договора, а не обязательно по всем элементам и деталям договора, от имени иностранного резидента, может рассматриваться как лицо, осуществляющее полномочия заключать договоры». Пункт 31 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 32: Изменён 21 ноября 2017 г. путем обновления перекрестной ссылки, докладом под названием

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым ОЭСР

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Советом 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 32 гласил следующее: P (5) «32. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 42; она придерживается мнения, что когда компания (предприятие) — резидент одного Государства — является членом многонациональной группы и занимается производством или предоставлением услуг для и от имени другой компании (предприятия) той же группы, которая является резидентом другого Государства, тогда первая компания может образовывать постоянное представительство последней, если другие требования статьи 5 удовлетворены.» Пункт 32 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 33: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 33 гласил следующее: «33. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 42.2; она придерживается мнения, что веб-сайт может образовывать постоянное представительство при определённых обстоятельствах.» Пункт 33 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 34: Изменён 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г.

пункт 34 гласил следующее: «34. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 42.3; она придерживается мнения, что, в зависимости от фактов, предприятие может считаться получившим место деятельности путём размещения своего веб-сайта на определённом сервере в определённом месте.» Пункт 34 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 34.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 34.1 гласил следующее: «34.1 Аргентина не согласна с утверждением, приведённым в пункте 42.13, что налогообложение Государством прибыли от услуг, оказанных на его территории, не обязательно представляет собой оптимальную политику налоговых конвенций.» Пункт 34.1 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 35: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 35 гласил следующее: «35. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 42.14 и 42.15, что постоянное представительство для оказания услуг будет создано только в том случае, если услуги оказываются в государстве источника. Она придерживается мнения, что предоставления услуг достаточно для создания постоянного представительства для оказания услуг.» Пункт 35 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 36: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 36 гласил следующее: Р (5) «36. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 42.18 и 42.46; она придерживается мнения, что права на налогообложение могут существовать в государстве даже тогда, когда услуги предоставляются нерезидентами из-за пределов этого Государства. Она также придерживается мнения, что принцип налогообложения, применимый к прибыли от продажи товаров, может не применяться к доходу от предоставления услуг.» Пункт 36 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 37: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 37 гласил следующее: «37. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 42.19, что только прибыль, полученная от услуг, должна облагаться налогом, и что положения, включённые в двусторонние Конвенции, которые позволяют Государству облагать налогом валовую сумму сборов, уплачиваемых за определённые услуги, не являются надлежащим способом налогообложения услуг.» Пункт 37 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 38: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38 гласил следующее: «38. Индия не согласна с выводами, приведёнными в пункте 42.22, что налогообложение не должно распространяться на услуги, оказанные за пределами территории Государства; что налогообложение должно применяться только к прибыли от этих услуг, а не к платежам за них, и что должен существовать минимальный уровень присутствия в Государстве, прежде чем такое налогообложение будет разрешено.» Пункт 38 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 38.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 38.1 гласил следующее: «38.1 Аргентина не полностью согласна с толкованием, приведённым в пунктах 42.18, 42.19 и 42.22.» Пункт 38.1 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 39: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 39 гласил следующее: «39. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 42.31; она придерживается мнения, что для предоставления услуг в Государстве физическое присутствие физического лица не является существенным.» Пункт 39 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 40: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 40 гласил следующее: P (5) «40. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пунктах 42.40 и 42.43.» Пункт 40 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 41: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 41 гласил следующее: «41. Индия не согласна с толкованием, приведённым в примере 3 пункта 42.44, касающимся налогооблагаемости ZCO.» Пункт 41 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 42: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 42 гласил следующее: «42. Бразилия не согласна с толкованием, предусмотренным в пунктах 42.11–42.48 Комментария относительно налогообложения услуг, особенно ввиду принципа налогообложения у источника платежей в её законодательстве.» Пункт 42 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 43: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 43 гласил следующее: «43. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 5.5 Комментария к Статье 5, согласно которому «след» спутника (satellite’s footprint) в пространстве государства источника не может рассматриваться как постоянное представительство. Индия придерживается мнения, что в таком случае государство источника не только предоставляет свою клиентскую базу, но и обеспечивает инфраструктуру для приёма спутникового телевещания или телекоммуникационного процесса. Индия также придерживается мнения, что «след» спутника находится как в международном, так и в национальном пространстве. «След» имеет фиксированное местоположение, обладает ценностью и может использоваться в коммерческих целях. Соответственно, его можно рассматривать как постоянное место деятельности в пространстве в юрисдикции государства источника.» Пункт 43 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 44: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстных ссылок, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 44 гласил следующее: «44. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 9.1 Комментария к Статье 5, поскольку она считает, что роуминговый звонок (roaming call) представляет собой сложный процесс, который требует комплексного использования различных единиц оборудования, расположенных в государстве источника и государстве резидентства, и различие, предложенное в пункте 9.1, не было ни предусмотрено формулировкой Статьи 5, ни логично.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 5

Пункт 44 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. P (5) Пункт 45:

Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 45 гласил следующее: «45. Индия не согласна с толкованием, приведённым в последних двух предложениях пункта 26.1 Комментария к Статье 5, согласно которому даже подводные кабели и трубопроводы, находящиеся в территориальной юрисдикции государства источника, не могут рассматриваться как постоянное представительство предприятия.» Пункт 45 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 46: Изменён 21 ноября 2017 г. путём обновления перекрёстной ссылки, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 46 гласил следующее: «46. Относительно пункта 38, Колумбия считает, что принцип «вытянутой руки» (arm's length principle) также должен учитываться при определении, является ли агент независимым для целей пункта 6 Статьи, и желает, при необходимости, добавить формулировки в свои конвенции для разъяснения того, как следует толковать этот пункт.» Пункт 46 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 47: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 48: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 49: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 50: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 51: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 52: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 53: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 54: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 55: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 56: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 6

(ДОХОД ОТ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА) И К ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

P (6)

Пункт 1

1. Индия и Индонезия желают рассмотреть вопрос включения слов «включая доход от сельского хозяйства или лесоводства» посредством двусторонних переговоров. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1.1 Коста-Рика оставляет за собой право включать в пункт 1, недвижимое имущество, доход, полученный от лесоводческой деятельности. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

2. Учитывая значение термина «недвижимое имущество» согласно её внутреннему законодательству, Беларусь оставляет за собой право опустить второе предложение этого пункта. (Перенумерован 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2.1 Литва оставляет за собой право включать в определение термина «недвижимое имущество» любой опцион или аналогичное право на приобретение недвижимого имущества. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2.2 Колумбия оставляет за собой право включать права, относящиеся ко всем природным ресурсам, согласно настоящей Статье. Колумбия также оставляет за собой право изменять определение «недвижимого имущества» для явного включения в него другого имущества. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3. Литва оставляет за собой право изменять второе предложение определения термина «недвижимое имущество», чтобы уточнить, что это предложение не применяется для целей внутреннего законодательства. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

3.1 Марокко желает сохранить возможность применения положений своего внутреннего законодательства относительно налогообложения дохода от акций или прав, которые в нём рассматриваются как доход от недвижимого имущества. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

3.2 Коста-Рика оставляет за собой право включать в пункт 2 права, относящиеся к разведке и эксплуатации недвижимого имущества, а также любое право, которое позволяет использовать или получать выгоду от недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, если такое использование или получение выгоды относится к таймшеру, поскольку согласно её внутреннему законодательству такое право не считается недвижимым имуществом. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (6)

Пункт 3

4. Литва оставляет за собой право включать в пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Литва также оставляет за собой право облагать налогом доход акционеров компаний-резидентов от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права пользования недвижимым имуществом, расположенным в их стране и принадлежащим компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в качестве страны, указывающей позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Индия желает рассмотреть вопрос включения слов «включая доход от сельского хозяйства или лесоводства» посредством двусторонних переговоров.» Пункт 1 был заменён 17 июля 2008 г., когда он был перенумерован в пункт 2 (см. историю пункта 2) и добавлен новый пункт 1, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 1.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 2: Соответствует пункту 1 в его формулировке до 17 июля 2008 г. В эту дату пункт 2 был перенумерован в пункт 2.1 (см. историю пункта 2.1), пункт 1 был перенумерован в пункт 2, и заголовок, предшествовавший пункту 1, был перемещён вместе с ним, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии из списка стран, указывающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2.1 гласил следующее: «2.1 Латвия и Литва оставляют за собой право включать в определение термина «недвижимое имущество» любой опцион или аналогичное право на приобретение недвижимого имущества.» Пункт 2.1 в его формулировке после 17 июля 2008 г. соответствовал пункту 2. В эту дату пункт 2 был изменён путём удаления Эстонии из списка стран, указывающих

позицию, и перенумерован в пункт 2.1, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право включать в определение термина «недвижимое имущество» любой опцион или аналогичное право на приобретение недвижимого имущества.» P (6) Пункт 2 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2.2: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 2.2 был удалён и добавлен новый пункт 2.2, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Эстония оставляет за собой право включать в определение термина «недвижимое имущество» любое право требования в отношении недвижимого имущества, поскольку такое право требования может не быть включено в значение этого термина в её внутреннем законодательстве.» Пункт 2.2 был изменён 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Эстония оставляет за собой право включать в определение термина «недвижимое имущество» любое право требования в отношении недвижимого имущества.» Пункт 2.2 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 3: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3.1: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 3.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии из списка стран, указывающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Латвия и Литва оставляют за собой право включать в пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества.» Пункт 4 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём удаления Эстонии из списка стран, указывающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право включать в пункт 3 ссылку на доход от отчуждения недвижимого имущества.» Пункт 4 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии из списка стран, указывающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2005 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 6

«5. Латвия и Литва также оставляют за собой право облагать налогом доход акционеров компаний-резидентов от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права пользования недвижимым имуществом, расположенным в их стране и принадлежащим компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании.» P (6) Пункт 5 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём удаления Эстонии из списка стран, указывающих позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Эстония, Латвия и Литва также оставляют за собой право облагать налогом доход акционеров компаний-резидентов от прямого использования, сдачи в аренду или использования в любой другой форме права пользования недвижимым имуществом, расположенным в их стране и принадлежащим компании, если такое право основано на владении акциями или другими корпоративными правами в компании.» Пункт 5 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

(ПРИБЫЛЬ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Индонезия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка и Таиланд оставляют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, то есть версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до Обновления 2010 года, с учётом их позиций по этой предыдущей версии (см. приложение ниже). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (7)

1.1 Индия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, то есть версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до обновления 2010 года, с учётом её позиций по этой предыдущей версии (см. приложение ниже). Она не согласна с подходом к отнесению прибыли к постоянным представительствам (ПП) в целом, который отражён в пересмотренной Статье, в её Комментарии и в последующих изменениях к Комментарию по другим Статьям (т.е. пункт 21 Комментария к Статье 8, пункты 32.1 и 32.2 Комментария к Статье 10, пункты 25.1 и 25.2 Комментария к Статье 11, пункты 21.1 и 21.2 Комментария к Статье 12, пункты 27.1 и 27.2 Комментария к Статье 13, пункт 7.2 Комментария к Статье 15, пункты 5.1 и 5.2 Комментария к Статье 21, пункты 3.1 и 3.2 Комментария к Статье 22 и подпункт 40 a) Комментария к Статье 24). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1.2 Аргентина и Индонезия оставляют за собой право включать в Конвенцию специальное положение, которое позволит им применять своё внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли страхового и перестраховочного предприятия, даже при отсутствии постоянного представительства (ПП). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

1.3 Хотя Китайская Народная Республика понимает и уважает принцип отдельного и независимого предприятия, лежащий в основе новой версии Статьи 7, ввиду своих возможностей налогового администрирования она оставляет за собой право применять предыдущую версию Статьи и, в некоторых случаях, прибегать к более простым методам расчёта прибыли, относимой к постоянному представительству (ПП). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

1.4 Колумбия оставляет за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, то есть версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

до Обновления 2010 года, и игнорировать изменения в Комментарии к этой Статье, внесённые посредством этого обновления. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2. Малайзия, Таиланд и Украина оставляют за собой право добавить положение о том, что, если информация, доступная компетентному органу Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному представительству (ПП) предприятия, компетентный орган может применять к этому предприятию положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько позволяет информация, доступная компетентному органу, в соответствии с принципами настоящей Статьи. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) P (7)

2.1 Албания, Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Коста-Рика, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях специальную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также делается оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2.2 (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.3 Тунис оставляет за собой право предлагать в двусторонних переговорах добавить критерий для налогообложения в Государстве источника независимых личных услуг, согласно бывшей Статье 14, основанный на размере (который будет установлен путём двусторонних переговоров) выплаченного вознаграждения. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

3. Аргентина, Марокко и Таиланд оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий того же или аналогичного вида, что и проданные через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве того же или аналогичного вида, что и осуществляемая через это постоянное представительство (ПП). Они будут применять это правило только в качестве меры защиты от злоупотреблений, а не как общий «принцип силы притяжения». Таким образом, правило не будет применяться, когда предприятие докажет, что продажи или деятельность были осуществлены по причинам, отличным от получения льготы согласно Конвенции. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

3.1 Индонезия оставляет за собой право облагать налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или

изделий того же или аналогичного вида, что и проданные через это постоянное представительство (ПП), или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве того же или аналогичного вида, что и осуществляемая через это постоянное представительство (ПП). (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

4. Албания, Коста-Рика и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий того же или аналогичного вида, что и проданные через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве того же или аналогичного вида, что и осуществляемая через это постоянное представительство (ПП). (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY) P (7)

4.1 Марокко и Филиппины оставляют за собой право применять критерии продолжительности пребывания и наличия постоянной базы при определении налогооблагаемости физического лица, оказывающего личные услуги. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

4.2 Объединённые Арабские Эмираты оставляют за собой право включать в свои конвенции специальное положение, которое позволит применять их внутреннее законодательство ко всей деятельности, связанной с разведкой, добычей или эксплуатацией природных ресурсов, включая нефтегазовую деятельность, а также оказание услуг в связи с этой деятельностью, когда эта деятельность осуществляется на их территории. (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

5. Аргентина оставляет за собой право предусматривать, что Договаривающееся государство не обязано разрешать вычет расходов, понесённых за границей, которые не могут быть обоснованно отнесены к деятельности, осуществляемой постоянным представительством (ПП), принимая во внимание общие принципы, содержащиеся в её внутреннем законодательстве относительно исполнительных и административных расходов на вспомогательные услуги. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

6. Азербайджан и Сингапур оставляют за собой право добавить пункт, уточняющий, что расходы, которые Договаривающееся государство будет разрешать в качестве вычетов, должны включать только те расходы, которые подлежали бы вычету, если бы постоянное представительство (ПП) было отдельным предприятием этого Договаривающегося государства. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. Армения, Литва и Сербия оставляют за собой право добавить в пункт 2 уточнение, что расходы, подлежащие разрешению в качестве вычетов Договаривающимся государством, должны включать

только те расходы, которые подлежат вычету согласно внутреннему законодательству этого Государства. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

7.1 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

8. Сербия оставляет за собой право уточнить, что потенциальная корректировка будет произведена только в том случае, если она будет признана обоснованной. (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

9. P (7) Колумбия оставляет за собой право изменить Статью 7, предусмотрев, что при применении пунктов 1 и 2 данной Статьи прибыль, относящаяся к постоянному представительству (ПП) в период его существования, может облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует постоянное представительство (ПП), даже если платежи отложены до прекращения существования постоянного представительства (ПП). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10. Коста-Рика оставляет за собой право добавить положение, касающееся расходов, подлежащих разрешению в качестве вычетов. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

12. Аргентина, Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка и Таиланд будут толковать Статью 7 в редакции до Обновления 2010 г. в соответствии с соответствующим Комментарием, действовавшим до этого обновления. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

13. Аргентина считает, что «подход отдельного юридического лица» и принцип «вытянутой руки» должны применяться симметрично к операциям между постоянным представительством (ПП) и головным офисом предприятия — как для определения правильного отнесения прибыли (вычета расходов) к постоянному представительству (ПП), так и для налогообложения прибыли головного офиса от таких операций — согласно фикции, что постоянное представительство (ПП) является отдельным предприятием и что такое предприятие независимо от остальной части предприятия, частью которого оно является. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

14. Индия не согласна с последним предложением пункта 75.1 в той мере, в какой доход от выпуска и торговли разрешениями и кредитами на выбросы не будет охватываться Статьей 8 даже при обстоятельствах, изложенных в пункте 14.1 Комментария к Статье 8. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПОЗИЦИИ ПО ПРЕДЫДУЩЕЙ ВЕРСИИ СТАТЬИ 7 И ЕЕ КОММЕНТАРИЯ

Ниже приводится текст позиций экономик, не входящих в ОЭСР, по Статье 7 и ее Комментарию в редакции до 22 июля 2010 г. Эта предыдущая версия позиций по Статье 7 и ее Комментарию приводится для исторической справки, поскольку она по-прежнему будет актуальна для применения и толкования двусторонних налоговых конвенций, использующих предыдущую версию Статьи. P (7)

Позиции по Статье

1. Аргентина и Чили оставляют за собой право включить специальное положение в Конвенцию, которое позволит им применять свое внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли страхового и перестраховочного предприятия.

2. Малайзия, Таиланд и Украина оставляют за собой право добавить положение о том, что, если информация, имеющаяся у компетентного органа Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному представительству (ПП)

предприятия, компетентный орган может применить к этому предприятию положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет информация, имеющаяся у компетентного органа, в соответствии с принципами настоящей Статьи. 2.1 Албания, Аргентина, Бразилия, Чили, Хорватия, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях специальную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также делается оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14. 2.2 Болгария оставляет за собой право предложить в двусторонних переговорах замену в данной Статье термина «прибыль» на термин «прибыль от предпринимательской деятельности», при условии, что он определён в Статье 3. 2.3 Тунис оставляет за собой право предложить в двусторонних переговорах добавить критерий для налогообложения в государстве источника независимых личных услуг, согласно бывшей Статье 14, основанный на сумме (подлежащей установлению в ходе двусторонних переговоров) выплаченного вознаграждения.

Пункты 1 и 2

3. Аргентина, Марокко и Таиланд оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от иной предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП). Они будут применять это правило только в качестве меры предосторожности против злоупотреблений, а не как общий «принцип силы притяжения». Таким образом, правило не будет применяться, когда предприятие докажет, что продажи или деятельность осуществлялись по причинам, отличным от получения льготы в соответствии с Конвенцией.

4. Албания и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от иной предпринимательской деятельности, Р (7) осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП). 4.1 Марокко и Филиппины оставляют за собой право применять критерии продолжительности пребывания и наличия постоянной базы при определении того, подлежит ли налогообложению физическое лицо, оказывающее личные услуги. 4.2 Чили и Индия оставляют за собой право изменить Статью 7, предусмотрев, что при применении пунктов 1 и 2 данной Статьи любой доход или прибыль, относящиеся к постоянному представительству (ПП) в период его существования, могут облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует постоянное представительство (ПП), даже если платежи отложены до прекращения существования постоянного представительства (ПП). Кроме того, Индия также оставляет за собой право применять такое правило в соответствии со Статьями 11, 12, 13 и 21.

Пункт 3

5. В отношении пункта 3 Аргентина оставляет за собой право предусмотреть, что Договаривающееся государство не обязано разрешать вычет расходов, понесённых за границей, которые не могут быть обоснованно отнесены к деятельности, осуществляемой постоянным представительством (ПП), принимая во внимание общие принципы, содержащиеся во внутреннем законодательстве, касающиеся исполнительных и административных расходов на вспомогательные услуги.

6. Бразилия сохраняет свою позицию в отношении слов «независимо от того, понесены ли они в Государстве, где находится постоянное представительство, или в другом месте», содержащихся в пункте 3.

7. Армения, Индия, Литва и Словения оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение, что расходы, подлежащие разрешению в качестве вычетов Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежат вычету согласно внутреннему законодательству

этого Государства. 7.1 Эстония и Латвия оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение, что расходы, подлежащие разрешению в качестве вычетов Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежали бы вычету, если бы постоянное представительство (ПП) было отдельным предприятием этого Договаривающегося государства.

8. Украина и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что пункт относится к фактическим расходам, понесённым предприятием (за исключением процентов в случае банковского предприятия).

Пункт 4

9. Бразилия оставляет за собой право не принимать пункт 4.

Пункт 5

10. Вьетнам оставляет за собой право не принимать пункт 5.

Пункт 6

11. Бразилия оставляет за собой право не принимать пункт 6.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Позиции по Комментарию

12. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 25.

13. Что касается пунктов 41-50 Комментария к Статье 7, Чили не придерживается конкретных методов, предусмотренных в качестве правил определения суммы прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП); эти правила должны быть установлены и соответствовать внутреннему законодательству (включая валютное законодательство). P (7) ИСТОРИЯ Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления Коста-Рики и исключения Латвии и Гонконга (Китай), отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Болгария, Индонезия, Латвия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Гонконг (Китай) оставляют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до Обновления 2010 года, с учётом их позиций по этой предыдущей версии (см. приложение ниже).» Пункт 1 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Азербайджана, Болгарии, России и Сингапура в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Аргентина, Бразилия, Индонезия, Латвия, Малайзия, Румыния, Сербия, Южная Африка, Таиланд и Гонконг (Китай) оставляют за собой право использовать предыдущую версию Статьи 7, т.е. версию, которая была включена в Модельную налоговую конвенцию непосредственно до Обновления 2010 года, с учётом их позиций по этой предыдущей версии (см. приложение ниже).» Пункт 1 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был изменён и перенумерован как пункт 1.2 (см. историю пункта 1.2), и новый пункт 1 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 1.1: Добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 1.2: Изменён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1.2 имел следующую редакцию: «1.2 Аргентина и Индонезия оставляют за собой право включать специальное положение в Конвенцию, которое позволит им применять своё внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли страховых и перестраховочных предприятий.» Пункт 1.2 в редакции после 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 1. 22 июля 2010 г. пункт 1 был изменён путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления

Индонезии и исключения Чили, и перенумерован как пункт 1.2, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Аргентина и Чили оставляют за собой право включать специальное положение в Конвенцию, которое позволит им применять своё внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли страховых и перестраховочных предприятий.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 1 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Чили в качестве страны, указавшей свою позицию, и внесения других незначительных изменений, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Аргентина оставляет за собой право включать специальное положение в Протокол к Конвенции, которое позволит ей применять своё внутреннее законодательство в отношении налогообложения прибыли страховых и перестраховочных предприятий.» P (7) Пункт 1 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 1.3: Добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 1.4: Добавлен 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2: Изменён 17 июля 2008 г. путём исключения Вьетнама из перечня стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Малайзия, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право добавить положение о том, что если информация, доступная компетентному органу Договаривающегося государства, недостаточна для определения прибыли, подлежащей отнесению к постоянному представительству (ПП) предприятия, компетентный орган может применить к этому предприятию положения налогового законодательства этого Государства, при условии, что такое законодательство будет применяться, насколько это позволяет имеющаяся у компетентного органа информация, в соответствии с принципами настоящей Статьи.» Пункт 2 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Албания, Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.» Пункт 2.1 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Азербайджана, Литвы и Сингапура в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Албания, Аргентина, Бразилия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Россия, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 2.1 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления Индонезии и Таиланда и исключения Чили и Индии, отчётом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Албания, Аргентина, Бразилия, Чили, Китайская Народная Республика, Хорватия, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Тунис и Вьетнам оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.» P (7) Пункт 2.1 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления Чили, Индии, России и Вьетнама, замены «Китай» на «Китайская Народная Республика» и замены Сербии и Черногории на Сербию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Албания, Аргентина, Бразилия, Хорватия, Габон, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Сербия и Черногория, а также Тунис оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.» Пункт 2.1 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Албания, Аргентина, Бразилия, Хорватия, Габон, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко и Тунис оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.» Пункт 2.1 ранее был изменён путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления Албании, Хорватии, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса и исключения Литвы, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2.1 имел следующую редакцию: «2.1 Аргентина, Бразилия, Литва и Малайзия оставляют за собой право сохранять в своих конвенциях отдельную статью, касающуюся налогообложения «независимых личных услуг». Соответственно, также сделана оговорка в отношении всех соответствующих изменений в Статьях и Комментариях, которые были изменены в результате исключения Статьи 14.» Пункт 2.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 2.2: Удалён 15 июля 2014 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2.2 имел следующую редакцию: «2.2 Болгария оставляет за собой право предлагать в двусторонних переговорах замену в этой Статье термина «прибыль» на термин «прибыль от предпринимательской деятельности», при условии, что он определён в Статье 3.» P (7) Пункт 2.2 был добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 2.3: Добавлен 28 января 2003 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 3: Заголовок, предшествующий пункту 3, был удалён 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. заголовок, предшествующий пункту 3, имел следующую редакцию: «Пункты 1 и 2» Заголовок, предшествующий пункту 3, был изменён 17 июля 2008 г. путём замены «Пункт 1» на «Пункты 1 и 2», отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. заголовок, предшествующий пункту 3, имел следующую редакцию: «Пункт 1» Пункт 3 был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Марокко в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 имел следующую

редакцию: «3. Аргентина и Таиланд оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП). Они будут применять это правило только в качестве меры предосторожности против злоупотреблений, а не в качестве общего «принципа притяжения». Таким образом, это правило не будет применяться, если предприятие докажет, что продажи или деятельность были осуществлены по причинам, отличным от получения льготы в соответствии с Конвенцией.» Пункт 3 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3.1: Добавлен 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Албания и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП).»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 4 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём изменения перечня стран, указавших свою позицию, добавления Вьетнама и исключения Эстонии, Латвии и Литвы, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Албания, Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП).» P (7) Пункт 4 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании в перечень стран, указавших свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право облагать налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП), прибыль от предпринимательской деятельности, полученную от продажи товаров или изделий, которые идентичны или аналогичны тем, что продаются через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве, или от другой предпринимательской деятельности, осуществляемой в этом Государстве, которая идентична или аналогична той, что осуществляется через это постоянное представительство (ПП).» Пункт 4 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 году отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4.1: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Марокко в качестве страны, указавшей свою позицию, отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4.1 имел следующую редакцию: «4.1 Филиппины оставляют за собой право применять критерии продолжительности пребывания и наличия постоянной базы при определении того, подлежит ли налогообложению физическое лицо, оказывающее личные услуги.» Пункт 4.1 был добавлен 29

апреля 2000 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. Пункт 4.2: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 4.2 был удалён и новый пункт 4.2 был добавлен отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4.2 имел следующую редакцию: «4.2 Чили и Индия оставляют за собой право изменить Статью 7, чтобы предусмотреть, что при применении пунктов 1 и 2 данной Статьи любой доход или прибыль, относящиеся к постоянному представительству (ПП) в период его существования, могут облагаться налогом Договаривающимся государством, в котором существует постоянное представительство (ПП), даже если платежи отложены до прекращения существования постоянного представительства (ПП). Кроме того, Индия также оставляет за собой право применять такое правило в соответствии со Статьями 11, 12, 13 и 21.» Пункт 4.2 был добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 5: Изменён 22 июля 2010 г. отчётом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Одновременно заголовок, предшествующий пункту, был удалён. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 5 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 3

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

5. В отношении пункта 3 Аргентина оставляет за собой право предусматривать, что Договаривающееся государство не обязано разрешать вычет расходов, понесённых за рубежом, которые обоснованно не относятся к деятельности, осуществляемой постоянным представительством (ПП), с учётом общих принципов, содержащихся во внутреннем законодательстве относительно исполнительных и административных расходов на вспомогательные услуги.

Пункт 5 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием

Р (7) «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 6 в редакции до 22 июля 2010 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Бразилия оставляет за собой позицию в отношении слов «независимо от того, находится ли оно в Государстве, где расположено постоянное представительство, или в другом месте», содержащихся в пункте 3.» Пункт 6 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7: Изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, посредством добавления Сербии и удаления Индии и Словакии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Армения, Индия, Литва и Словения оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что расходы, разрешаемые к вычету Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого Государства.» Пункт 7 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, посредством добавления Армении и Индии и удаления Эстонии и Латвии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Эстония, Латвия, Литва и Словения оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что расходы, разрешаемые к вычету Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого Государства.» Пункт 7 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём удаления Румынии из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Эстония,

Латвия, Литва, Румыния и Словения оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что расходы, разрешаемые к вычету Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого Государства.» Пункт 7 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Словении в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что расходы, разрешаемые к вычету Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством этого Государства.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 7 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7.1: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 7.1 имел следующую редакцию: «7.1 Латвия и Эстония оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что расходы, разрешаемые к вычету Договаривающимся государством, должны включать только те расходы, которые подлежали бы вычету, если бы постоянное представительство (ПП) было отдельным предприятием этого Договаривающегося государства.» P (7) Пункт 7.1 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 8: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 8 был удалён и новый пункт 8 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Украина и Вьетнам оставляют за собой право добавить в пункт 3 уточнение о том, что этот пункт относится к фактическим расходам, понесённым предприятием (за исключением процентов в случае банковского предприятия).» Пункт 8 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 9: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 9 в редакции до 22 июля 2010 г. был удалён вместе с предшествующим заголовком докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 9 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 4

9. Бразилия оставляет за собой право не применять пункт 4.» Пункт 9 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 10: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 10 был удалён вместе с предшествующим заголовком 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 10 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: «Пункт 5

10. Вьетнам оставляет за собой право не применять пункт 5.» Пункт 10 был добавлен вместе с предшествующим заголовком 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 10 в редакции до 29 апреля 2000 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. В период с 23 октября 1997 г. по 29 апреля 2000 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Эстония оставляет за собой право включить положение, которое позволит применять внутреннее законодательство в отношении налогообложения страхового предприятия.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 7

Пункт 10 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 11: Удалён вместе с предшествующим заголовком 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 11 и предшествующий заголовок имели следующую редакцию: P (7) «Пункт 6

11. Бразилия оставляет за собой право не применять пункт 6.» Пункт 11 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии и Гонконга, Китай, из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Аргентина, Бразилия, Болгария, Индонезия, Латвия, Малайзия, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Гонконг, Китай, будут толковать Статью 7 в редакции до Обновления 2010 г. в соответствии с соответствующим Комментарием в его редакции до этого обновления.» Пункт 12 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Болгарии, России и Сингапура в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Аргентина, Бразилия, Индонезия, Латвия, Малайзия, Румыния, Сербия, Южная Африка, Таиланд и Гонконг, Китай, будут толковать Статью 7 в редакции до Обновления 2010 г. в соответствии с соответствующим Комментарием в его редакции до этого обновления.» Пункт 12 был заменён 22 июля 2010 г., когда он был удалён и новый пункт 12 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Индия не согласна с толкованием, приведённым в пункте 25.» Пункт 12 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 13: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 13 в редакции до 22 июля 2010 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Что касается пунктов 41-50 Комментария к Статье 7, Чили не придерживается конкретных методов, предусмотренных в качестве правил по определению суммы прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП); эти правила должны быть установлены и соблюдаться в соответствии с внутренним законодательством (включая валютное законодательство).» Пункт 13 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 14: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

(МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОРСКИЕ И ВОЗДУШНЫЕ ПЕРЕВОЗКИ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Армения и Литва оставляют за собой право в исключительных случаях применять правило постоянного представительства (ПП) в отношении прибыли, получаемой от эксплуатации судов в международных перевозках. P (8) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

2. Филиппины оставляют за собой право предусматривать налогообложение прибыли от морских и воздушных перевозок в соответствии с внутренним законодательством. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2.1 Индонезия оставляет за собой право разрешить государству источника облагать налогом прибыль от эксплуатации судов в международных перевозках при условии, что деятельность по морским перевозкам, возникающая в результате такой эксплуатации в этом Государстве, не является случайной и подлежит определённым ограничениям. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

3. Албания, Аргентина и Болгария оставляют за собой право облагать налогом прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте соответствующей страны для выгрузки в другом месте той же страны. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Южная Африка оставляет за собой право включать в пункт 1 прибыль от сдачи в аренду контейнеров. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

4.1 Азербайджан оставляет за собой право включать положение, предусматривающее налогообложение прибыли от сдачи в аренду контейнеров таким же образом, как прибыль от международных перевозок, когда такая прибыль является вспомогательной или сопутствующей международным перевозкам. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5. Таиланд оставляет за собой право предусматривать налогообложение прибыли от морских перевозок в соответствии с внутренним законодательством. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

5.1 Индия оставляет за собой право применять Статью 12, а не Статью 8, к прибыли от сдачи в аренду судов или самолётов без экипажа. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6. Южная Африка и Украина оставляют за собой право включать положение, которое обеспечит, чтобы прибыль от сдачи в аренду судов или самолётов без экипажа и, в случае Украины, от сдачи в аренду контейнеров, рассматривалась таким же образом, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является сопутствующей международным перевозкам. P (8) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6.1 Болгария, Хорватия, Россия и Южная Африка оставляют за собой право распространять сферу действия Статьи на международные автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.2 Марокко оставляет за собой право предусматривать налогообложение прибыли, получаемой предприятием, занимающимся международными перевозками, от сдачи в аренду контейнеров, которая является вспомогательной или сопутствующей его международной эксплуатации судов или самолётов, подпадающей под действие настоящей Статьи. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6.3 Сербия оставляет за собой право в ходе переговоров предлагать, чтобы сдача в аренду контейнеров, даже если она напрямую связана или является вспомогательной, рассматривалась как деятельность, отдельная от международных морских или воздушных перевозок, и, следовательно, исключалась из сферы действия Статьи. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.4 Сербия оставляет за собой право распространять сферу действия Статьи на международные автомобильные перевозки в двусторонних конвенциях. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.5 Вьетнам оставляет за собой право предусматривать, что право налогообложения в отношении дохода, получаемого от международных перевозок, будет делиться в соотношении 50/50. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

6.6 Объединённые Арабские Эмираты оставляют за собой право включать в свои двусторонние конвенции положение, подтверждающее, что доход от продажи билетов от имени других предприятий, доход, получаемый от продажи технических услуг третьим сторонам, доход от банковских вкладов и других инвестиций, таких как облигации, акции и другие долговые

обязательства, охватываются Статьёй 8 при условии, что этот доход является сопутствующим деятельности предприятий воздушного транспорта, осуществляющих международные перевозки. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

7. Коста-Рика оставляет за собой право включать в сферу действия «прибыли от эксплуатации судов или самолётов в международных перевозках» доход, получаемый от a) временной аренды судов или самолётов без экипажа и b) использования или аренды контейнеров (включая прицепы и вспомогательное оборудование, используемое для перевозки контейнеров). (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию P (8)

8. Вьетнам не согласна с толкованием, представленным в пункте 5 Комментария. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

9. Вьетнам не согласна с толкованием, представленным в пункте 10 Комментария, в отношении сопутствующей сдачи в аренду контейнеров. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

10. Бразилия, Индия и Малайзия оставляют за собой позицию в отношении применения настоящей Статьи к доходу от вспомогательных видов деятельности (см. пункты 4–10.1). (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Сингапур оставляет за собой позицию в отношении применения настоящей Статьи к доходу от вспомогательных видов деятельности. Она придерживается мнения, что Статья 8 не охватывает никакие вспомогательные виды деятельности, которые прямо не упомянуты в налоговых конвенциях Сингапура. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

12. Индия не согласна с мнением, что доход, получаемый предприятием от торговли разрешениями на выбросы и кредитами в примере, приведённом в пункте 14.1, будет охватываться статьёй 8. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Латвии из списка стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Армения, Латвия и Литва сохраняют за собой право в исключительных случаях применять правило постоянного представительства (ПП) в отношении прибыли, полученной от эксплуатации судов в международных перевозках.» Пункт 1 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, для добавления Армении и исключения Эстонии, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

«1. Эстония, Латвия и Литва сохраняют за собой право в исключительных случаях применять правило постоянного представительства (ПП) в отношении прибыли, полученной от эксплуатации судов в международных перевозках.» Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. P (8) Пункт 2.1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Аргентины в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Албания и Болгария сохраняют за собой право облагать налогом прибыль от перевозки пассажиров или грузов, принятых на борт в одном месте в соответствующей стране для выгрузки в другом месте в той же стране.» Пункт 3 был заменён 28 января 2003 г., когда он был удалён и добавлен новый пункт 3 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Словакия сохраняет за собой право облагать налогом в соответствии со статьёй 12 прибыль от сдачи в аренду судов, воздушных судов и контейнеров.» Пункт 3 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 5: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5.1: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Латвии из списка стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Латвия, Южная Африка и Украина сохраняют за собой право включать положение, которое будет обеспечивать, что прибыль от фрахтования судов или воздушных судов без экипажа и, в случае Латвии и Украины, от сдачи в аренду контейнеров, будет облагаться так же, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является вспомогательной по отношению к международным перевозкам.» Пункт 6 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Болгарии из списка стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Болгария, Латвия, Южная Африка и Украина сохраняют за собой право включать положение, которое будет обеспечивать, что прибыль от фрахтования судов или воздушных судов без экипажа и, в случае Болгарии, Латвии и Украины, от сдачи в аренду контейнеров, будет облагаться так же, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является вспомогательной по отношению к международным перевозкам.» Пункт 6 был ранее изменён 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 6 гласил следующее: P (8) «6. Болгария, Латвия, Южная Африка и Украина сохраняют за собой право включать положение, которое будет обеспечивать, что прибыль от фрахтования судов или воздушных судов без экипажа и, в случае Болгарии и Украины, от сдачи в аренду контейнеров, будет облагаться так же, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является вспомогательной по отношению к международным перевозкам.» Пункт 6 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Латвии в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Болгария, Южная Африка и Украина сохраняют за собой право включать положение, которое будет обеспечивать, что прибыль от фрахтования судов или воздушных судов без экипажа и, в случае Болгарии и Украины, от сдачи в аренду контейнеров, будет облагаться так же, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является вспомогательной по отношению к международным перевозкам.» Пункт 6 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Южная Африка и Украина сохраняют за собой право включать положение, которое будет обеспечивать, что прибыль от фрахтования судов или воздушных судов без экипажа и, в случае Украины, от сдачи в аренду контейнеров, будет облагаться так же, как доход, охватываемый пунктом 1, когда такая прибыль является вспомогательной по отношению к международным перевозкам.» Пункт 6 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6.1: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления России в список стран, указывающих позицию,

докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6.1 гласил следующее: «6.1 Болгария, Хорватия и Южная Африка сохраняют за собой право распространить сферу действия Статьи на международные автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях.» Пункт 6.1 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Южной Африки в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6.1 гласил следующее: «6.1 Болгария и Хорватия сохраняют за собой право распространить сферу действия Статьи на международные автомобильные и железнодорожные перевозки в двусторонних конвенциях.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

Пункт 6.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 6.2: Добавлен 28 января 2003 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 6.3: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указывающей позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6.3 гласил следующее: P (8) «6.3 Сербия и Черногория сохраняют за собой право в ходе переговоров предлагать, чтобы сдача в аренду контейнеров, даже если она напрямую связана или вспомогательна, рассматривалась как деятельность, отдельная от международных морских или воздушных перевозок, и, следовательно, исключалась из сферы действия Статьи.» Пункт 6.3 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 6.4: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указывающей позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6.4 гласил следующее: «6.4 Сербия и Черногория сохраняют за собой право распространить сферу действия Статьи на международные автомобильные перевозки в двусторонних конвенциях.» Пункт 6.4 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 6.5: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 6.6: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 7: Заменён вместе с предшествующим заголовком 21 ноября 2017 г., когда пункт 7 был удалён и добавлен новый пункт 7 докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7 гласил следующее: «Пункт 2

7. Албания, Аргентина, Азербайджан, Бразилия, Колумбия, Габон, Грузия, Индия, Латвия, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Южная Африка и Гонконг, Китай сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние водные перевозки в двусторонних конвенциях и имеют право вносить соответствующие изменения в пункт 3 статей 13, 15 и 22.» Пункт 7 был изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, для добавления Азербайджана, Колумбии и Грузии и исключения Эстонии, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Албания, Аргентина, Бразилия, Эстония, Габон, Индия, Латвия, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Южная Африка и Гонконг, Китай сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние водные перевозки в двусторонних конвенциях и имеют право вносить соответствующие изменения в пункт 3 статей 13, 15 и 22.» Пункт 7 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, для добавления Гонконга, Китая и исключения Чили и Словении,

докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Албания, Аргентина, Бразилия, Чили, Эстония, Габон, Индия, Латвия, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Словения и Южная Африка сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние водные перевозки в двусторонних конвенциях и имеют право вносить соответствующие изменения в пункт 3 статей 13, 15 и 22.» P (8) Пункт 7 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём уточнения позиции в отношении соответствующих изменений в пункт 3 статей 13, 15 и 22 и путём изменения списка стран, занимающих позицию, для добавления Чили, Индии и Латвии, исключения Вьетнама и замены «Китай» на «Китайская Народная Республика», докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Албания, Аргентина, Бразилия, Китай, Эстония, Габон, Малайзия, Марокко, Словения, Южная Африка и Вьетнам сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние водные перевозки в двусторонних конвенциях.» Пункт 7 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Габона, Марокко и Словении в список стран, указывающих позицию, и путём добавления слова «водные», докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Аргентина, Бразилия, Китай, Эстония, Малайзия, Южная Африка и Вьетнам сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние перевозки в двусторонних конвенциях.» Пункт 7 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Аргентины и Эстонии в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Бразилия, Китай, Малайзия, Южная Африка и Вьетнам сохраняют за собой право не распространять сферу действия Статьи на внутренние перевозки в двусторонних конвенциях.» Пункт 7 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 8: Пункт 8 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 9: Пункт 9 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 10: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Индии в список стран, указывающих позицию, докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Бразилия и Малайзия сохраняют свою позицию в отношении применения этой Статьи к доходу от вспомогательной деятельности (ср. пункты 4–10.1).»

Пункт 10 был добавлен докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 8

Пункт 11: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 12: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом, озаглавленным «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

P (8)

(АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Бразилия, Таиланд и Вьетнам сохраняют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2. Болгария и Россия сохраняют за собой право заменять «должен(но)» на «может» в первом предложении пункта 2 в своих конвенциях. P (9) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Азербайджан, Малайзия и Сербия оставляют за собой право указать в пункте 2, что будет произведена соответствующая корректировка, если корректировка будет признана обоснованной. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Кот-д'Ивуар, Марокко и Тунис оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, если обязательство по проведению корректировки не применяется в случае мошенничества, умышленного невыполнения обязательств или небрежности. В таком случае Тунис оставляет за собой право ограничивать корректировку периодами, не охваченными его внутренним сроком исковой давности. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

5. Россия оставляет за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции, но готова в ходе переговоров принять этот пункт исходя из понимания, что другое Договаривающееся государство обязано производить корректировку суммы налога в той мере, в какой оно соглашается, в одностороннем порядке или в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), с корректировкой прибыли первым упомянутым Государством. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

6. Аргентина оставляет за собой право включить положение, согласно которому любая соответствующая корректировка суммы налога, взимаемого с такой прибыли, не будет применяться в случае мошенничества, умышленного невыполнения обязательств или небрежности. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Позиция по Комментарию

7. Что касается пункта 1 Комментария к статье 9, Бразилия оставляет за собой право предусматривать в своём внутреннем законодательстве подход, который использует фиксированные маржи, полученные из отраслевой практики, в соответствии с принципом «вытянутой руки». Следовательно, она оставляет за собой право не придерживаться применения Руководства по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций, если это руководство противоречит данному подходу. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения России из списка стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до P (9) 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Россия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 1 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Малайзии из списка стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Малайзия, Россия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 1 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Литвы и Южной Африки из списка стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Болгария, Литва, Россия и Южная Африка оставляют за собой право заменять слово «должен» на слово «может» в первом предложении пункта 2 в своих конвенциях.» Пункт 2 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Литвы и России в список стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Болгария и Южная Африка оставляют за собой право заменять слово «должен» на слово «может» в первом предложении пункта 2 в своих конвенциях.» Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003

г. путём добавления Болгарии в качестве страны, указывающей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Южная Африка оставляет за собой право заменять слово «должен» на слово «может» в первом предложении пункта 2 в своих конвенциях.» Пункт 1 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Азербайджана в список стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 9

«3. Малайзия и Сербия оставляют за собой право указать в пункте 2, что будет произведена соответствующая корректировка, если корректировка будет признана обоснованной.» Пункт 3 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Словении из списка стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Малайзия, Сербия и Словения оставляют за собой право указать в пункте 2, что будет произведена соответствующая корректировка, если корректировка будет признана обоснованной.» Пункт 3 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указывающей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 3 гласил следующее:

P (9)

«3. Малайзия, Сербия и Черногория, а также Словения оставляют за собой право указать в пункте 2, что будет произведена соответствующая корректировка, если корректировка будет признана обоснованной.» Пункт 3 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Малайзии и Сербии и Черногории в список стран, указывающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Словения оставляет за собой право указать в пункте 2, что будет произведена соответствующая корректировка, если корректировка будет признана обоснованной.» Пункт 3 был добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4: Пункт 4 был добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 5: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 5 был удалён и добавлен новый пункт согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Израиль оставляет за собой право включить положение, согласно которому любая соответствующая корректировка суммы налога, взимаемого с такой прибыли, должна быть осуществлена независимо от любых сроков или иных процессуальных ограничений во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств, за исключением таких ограничений, которые применяются к требованиям, предъявляемым в соответствии с таким соглашением.» Пункт 5 был добавлен 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Аргентина оставляет за собой право включить положение, согласно которому любая соответствующая корректировка суммы налога, взимаемого с такой прибыли, должна быть осуществлена только в пределах сроков или иных процессуальных ограничений, предусмотренных её внутренним законодательством, и что обязательство по проведению корректировки не применяется в случае мошенничества, умышленного невыполнения обязательств или небрежности.» Пункт 6 был добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года»,

принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 7: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10 (ДИВИДЕНДЫ)

И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

Пункт 2

1. Таиланд оставляет за собой право применять ставку налога у источника в размере 10 процентов в случае, упомянутом в подпункте a). (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2. Сингапур сохраняет свою позицию в отношении теста на период, включённого в подпункт 2 a). P (10) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Болгария, Индия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по взаимному согласию порядок применения пункта 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3.1 Азербайджан оставляет за собой право не включать в свои двусторонние конвенции предложение о том, что компетентные органы должны по взаимному согласию урегулировать порядок применения пункта 2, поскольку он использует единые правила для выполнения всех своих двусторонних конвенций. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

5. Азербайджан и Румыния оставляют за собой право облагать налогом по единой ставке, подлежащей согласованию, все дивиденды, упомянутые в этом пункте. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

6. Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Южная Африка и Тунис сохраняют свою позицию в отношении ставок налога в пункте 2 и минимального процента для владения в подпункте a). (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

7. Колумбия, Сербия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом по единой ставке не менее 10 процентов все дивиденды, упомянутые в пункте 2. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7.1 Аргентина оставляет за собой право включать в свои двусторонние договоры положение, предусматривающее, что ставка налогообложения, предусмотренная в пункте 2, не применяется, когда местная компания распределяет прибыль, превышающую общую сумму совокупной налогооблагаемой прибыли на конец финансового года, непосредственно предшествующего дате распределения, принимая во внимание, что налогообложение дивидендов, превышающих совокупную прибыль, считается налогообложением на уровне компании.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

(Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7.2 Аргентина, Индия и Индонезия оставляют за собой право определять ставку налога в ходе двусторонних переговоров. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7.3 Коста-Рика оставляет за собой право повышать ставки налога на дивиденды в своих двусторонних конвенциях. P (10) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

8. Аргентина, Россия и Тунис оставляют за собой право включать положение, которое позволит им применять меры по борьбе с недостаточной капитализацией своего внутреннего законодательства независимо от любых других положений Конвенции. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как акции с правом на получение дивидендов («jouissance» shares), права на получение дивидендов («jouissance» rights), горнодобывающие акции и учредительские акции, Албания, Армения, Болгария, Беларусь, Малайзия и Сербия оставляют за собой право исключить их из пункта 3. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

9.1 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

10. Болгария оставляет за собой право заменять в пункте 3 слова «доход от других корпоративных прав» на «доход от других прав». (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10.1 Марокко оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 путём добавления слов «и другой приравненный доход» после слов «а также доход от других корпоративных прав» и перед словами «который подлежит тому же налоговому режиму…». (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

10.2 Индия оставляет за собой право изменять определение термина «дивиденды». (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

10.3 Аргентина оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 для охвата определённых платежей, которые рассматриваются как распределение дивидендов в соответствии с её внутренним законодательством. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

10.4 Болгария оставляет за собой право предлагать в ходе двусторонних переговоров включение положения, согласно которому дивиденд, который в соответствии с её законами рассматривается как скрытое распределение прибыли, оставался бы облагаемым налогом в соответствии с её законами, независимо от освобождения, предусмотренного пунктом 2 Статьи. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.5 Коста-Рика оставляет за собой право расширить определение дивидендов в пункте 3 с тем чтобы охватить все доходы, которые согласно её внутреннему законодательству подлежат налогообложению как распределения. Р (10) (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

11. Аргентина, Казахстан, Марокко, Россия и Тунис оставляют за собой право применять налог на прибыль филиалов. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

12. Бразилия оставляет за собой право взимать налог у источника с прибыли постоянного представительства (ПП) по той же ставке налога, что предусмотрена в пункте 2, что является традиционным правилом в бразильской системе подоходного налога. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

13. Таиланд оставляет за собой право взимать налог на перевод прибыли с постоянного представительства (ПП) по той же ставке, что предусмотрена в подпункте 2 а). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

14. Индонезия оставляет за собой право применять налог на прибыль филиалов, но этот налог на прибыль филиалов не должен затрагивать положения, содержащиеся в любых соглашениях о разделе продукции, касающихся нефти и газа, и договорах подряда для других горнодобывающих секторов. (Заменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

14.1 Колумбия оставляет за собой право применять свои внутренние правила в отношении налогообложения дивидендов, распределяемых из прибыли, которая не была обложена налогом на уровне компании, и взимать свой налог с перевода прибыли, относящейся к постоянным представительствам (ПП), которая не была обложена налогом в Колумбии. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Позиция по Комментарию

15. Индия не придерживается толкования, изложенного в пункте 24. Согласно внутреннему законодательству определённые платежи рассматриваются как распределения и, следовательно, включаются в определение дивидендов. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

HISTORY Пункт 1: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Аргентины из списка стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2014 г. пункт 1 имел следующую редакцию: «1. Аргентина и Таиланд оставляют за собой право применять ставку налога у источника в размере 10 процентов в случае, указанном в подпункте a).» Пункт 1 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. P (10) Пункт 2 был удалён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Ввиду своей особой системы налогообложения Чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся ставки и формы распределения прибыли компаниями.» Пункт 2 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 2 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2005 г. пункт 2 имел следующую редакцию: «2. Бразилия оставляет за собой право облагать налогом все дивиденды, указанные в пункте 2, по единой ставке, подлежащей согласованию.» Пункт 2 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Латвии из списка стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Болгария, Индия, Латвия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы разрешали по процедуре взаимного согласования (MAP) порядок применения пункта 2.» Пункт 3 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, указавших позицию, добавлением Малайзии и Сингапура и исключением Эстонии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Болгария, Эстония, Индия, Латвия, Литва, Россия и Сербия оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы разрешали по процедуре взаимного согласования (MAP) порядок применения пункта 2.» Пункт 3 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указавших позицию, добавлением Индии и России и заменой Сербии и Черногории на Сербию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 3 имел следующую редакцию:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

«3. Болгария, Эстония, Латвия, Литва, а также Сербия и Черногория оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы разрешали по процедуре взаимного согласования (MAP) порядок применения пункта 2.» Пункт 3 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, добавлением Сербии и Черногории и исключением Румынии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Болгария, Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы

разрешали по процедуре взаимного согласования (MAP) порядок применения пункта 2.» Пункт 3 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. P (10) В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 3 имел следующую редакцию: «3. Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы разрешали по процедуре взаимного согласования (MAP) порядок применения пункта 2.» Пункт 3 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3.1: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 4: Удалён 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Латвия оставляет за собой право на позицию по ставкам, предусмотренным в пункте 2.» Пункт 4 был изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, указавших позицию, добавлением Латвии и исключением Израиля, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Израиль оставляет за собой право на позицию по ставкам, предусмотренным в пункте 2.» Пункт 4 был ранее изменён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 4 имел следующую редакцию: «4. Израиль оставляет за собой право на позицию по ставкам, предусмотренным в пункте 2, особенно в отношении дивидендов, распределяемых из прибыли «одобренного предприятия» в соответствии с его законом о поощрении инвестиций.» Пункт 4 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Азербайджана в качестве страны, указавшей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2014 г. пункт 5 имел следующую редакцию: «5. Румыния оставляет за собой право облагать налогом по единой ставке, подлежащей согласованию, все дивиденды, указанные в этом пункте.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

Пункт 5 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 6 имел следующую редакцию: «6. Россия и Южная Африка оставляют за собой право на позицию по ставкам налога в пункте 2 и минимальному проценту владения в подпункте a).» Пункт 6 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. P (10) Пункт 7: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Колумбии в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Сербия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом, по единой ставке не менее 10 процентов, все дивиденды, указанные в пункте 2.» Пункт 7 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указавшей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Вьетнам, а также Сербия и Черногория оставляют за собой право облагать налогом, по единой ставке не менее 10 процентов, все дивиденды, указанные в пункте 2.» Пункт 7 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в качестве страны, указавшей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 23 октября 1997 г. по 15 июля 2005 г. пункт 7 имел следующую редакцию: «7. Вьетнам оставляет за собой право облагать налогом, по единой ставке не менее 10 процентов, все дивиденды, указанные в пункте 2.» Пункт 7 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7.1: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 7.1 был удалён и новый пункт был добавлен согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 7.1 имел следующую редакцию: «7.1 Латвия оставляет за собой право уменьшить до 10 процентов минимальный процент владения в подпункте a) и применять ставку налога у источника в размере 10 процентов в случае, указанном в подпункте b).» Пункт 7.1 был изменён 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 29 апреля 2000 г. по 17 июля 2008 г. пункт 7.1 имел следующую редакцию: «7.1 Латвия оставляет за собой право применять ставку налога у источника в размере 10 процентов в случае, указанном в подпункте b).» Пункт 7.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятому Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

Пункт 7.2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Индонезии в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 7.2 имел следующую редакцию: «7.2 Аргентина и Индия оставляют за собой право устанавливать ставку налога в двусторонних переговорах.» Пункт 7.2 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Аргентины в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 7.2 имел следующую редакцию: «7.2 Индия оставляет за собой право устанавливать ставку налога в двусторонних переговорах.» Пункт 7.2 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. P (10) Пункт 7.3: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 8: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления России в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 28 января 2003 г. по 17 июля 2008 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Аргентина и Тунис оставляют за собой право включать положение, которое позволит им применять меры по борьбе с недостаточной капитализацией своего внутреннего законодательства независимо от любых других положений Конвенции.» Пункт 8 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Туниса в качестве страны, указавшей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 8 имел следующую редакцию: «8. Аргентина оставляет за собой право включать положение, которое позволит ей применять меры по борьбе с недостаточной капитализацией своего внутреннего законодательства независимо от любых других положений Конвенции.» Пункт 8 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 9: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Малайзии в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как акции с правом на участие в прибыли («jouissance» shares), права на участие в прибыли («jouissance» rights), горные акции и учредительские акции, Албания, Армения, Болгария, Беларусь и Сербия оставляют за собой право исключить их из пункта 3.» Пункт 9 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указавших позицию, добавлением Армении и заменой Сербии и Черногории на Сербию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля

2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как акции с правом на участие в прибыли («jouissance» shares), права на участие в прибыли («jouissance» rights), горные акции и учредительские акции, Албания, Болгария, Беларусь, а также Сербия и Черногория и Вьетнам оставляют за собой право исключить их из пункта 3.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

Пункт 9 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Сербии и Черногории в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как акции с правом на участие в прибыли («jouissance» shares), права на участие в прибыли («jouissance» rights), горные акции и учредительские акции, Албания, Болгария, Беларусь и Вьетнам оставляют за собой право исключить их из пункта 3.» Пункт 9 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании и Болгарии в список стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. P (10) В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 9 имел следующую редакцию: «9. Поскольку их законодательство не предусматривает таких понятий, как акции с правом на участие в прибыли («jouissance» shares), права на участие в прибыли («jouissance» rights), горные акции и учредительские акции, Беларусь и Вьетнам оставляют за собой право исключить их из пункта 3.» Пункт 9 был включён, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 9.1: Удалён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 28 января 2003 г. по 22 июля 2010 г. пункт 9.1 имел следующую редакцию: «9.1 Словения оставляет за собой право исключить акции с правом на участие в прибыли («jouissance» shares), права на участие в прибыли («jouissance» rights) и горные акции, поскольку её законодательство не предусматривает таких понятий.» Пункт 9.1 был добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 10: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Латвии из списка стран, указавших позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года».

Модельная налоговая конвенция», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Болгария и Латвия оставляют за собой право заменять в пункте 3 слова «доход от других корпоративных прав» словами «доход от других прав»». Пункт 10 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Эстонии и Литвы из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Болгария, Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право заменять в пункте 3 слова «доход от других корпоративных прав» словами «доход от других прав»». Пункт 10 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право заменять в пункте 3 слова «доход от других корпоративных прав» словами «доход от других прав»». Пункт 10 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 10.1: Добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

Пункт 10.2: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 10.3: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 10.3 был удалён и был добавлен новый пункт согласно докладу под

названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 10.3 гласил следующее: «10.3 Израиль оставляет за собой право исключать платежи, осуществляемые инвестиционным фондом недвижимости, который является резидентом Израиля, из определения дивидендов в пункте 3 и облагать эти платежи налогом в соответствии со своим внутренним законодательством». Пункт 10.3 был ранее заменён 22 июля 2010 г., когда он был удалён и был добавлен новый пункт 10.3 согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 10.3 гласил следующее: «10.3 Чили оставляет за собой право расширять определение дивидендов в пункте 3, с тем чтобы оно охватывало весь доход, подлежащий налогообложению как распределение». Пункт 10.3 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 10.4: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 10.5: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 11: Изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Казахстана в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Марокко, Россия и Тунис оставляют за собой право применять налог на прибыль филиалов». Пункт 11 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Румынии из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Марокко, Румыния, Россия и Тунис оставляют за собой право применять налог на прибыль филиалов». Пункт 11 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Марокко и Туниса в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Аргентина, Румыния и Россия оставляют за собой право применять налог на прибыль филиалов». Пункт 11 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 13: Изменён 22 июля 2010 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 13 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 10

«13. Таиланд оставляет за собой право взимать налог с распределений компаниями-нерезидентами прибыли, возникающей на её территории». Пункт 13 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 14: Заменён 22 июля 2010 г., когда пункт 14 был удалён и был добавлен новый пункт 14 согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Ввиду своей особой системы налогообложения Чили сохраняет свободу действий в отношении положений Конвенции, касающихся ставки и формы распределения прибыли постоянными представительствами (ПП)». Пункт 14 был ранее заменён 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 14 гласил следующее: «14. Вьетнам оставляет за собой право взимать налог на перевод прибыли по ставкам, не превышающим 10 процентов». Пункт 14 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 14.1: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 15: Добавлен 17 июля 2008 г. вместе с предшествующим ему заголовком согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

(ПРОЦЕНТЫ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Болгария и Украина оставляют за собой право исключать из сферы действия статьи проценты по долговому требованию, если основная цель или одна из основных целей любого лица, участвующего в создании или уступке долгового требования, в отношении которого выплачиваются проценты, состоит в получении преимущества от данной статьи, а не в добросовестных коммерческих причинах. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

Пункт 2 P (11)

2. Аргентина, Бразилия, Коста-Рика, Индия, Кот-д'Ивуар, Латвия, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина оговоривают свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Бразилия оставляет за собой право включать в свои конвенции пункт, касающийся процентов, выплачиваемых правительству Договаривающегося государства или одному из его политических подразделений, или его местному органу власти, или любому учреждению (включая финансовое учреждение), полностью принадлежащему указанному правительству, и предусматривающий, что такие проценты облагаются налогом только в государстве резидентства кредитора. Однако, если проценты выплачиваются правительством Договаривающегося государства или одним из его политических подразделений, или его местным органом власти, или любым учреждением (включая финансовое учреждение), полностью принадлежащему указанному правительству, такие проценты облагаются налогом только в этом Договаривающемся государстве (т.е. в государстве источника). (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

3.1 (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

3.2 (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

4. Болгария, Индия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по взаимному соглашению порядок применения пункта 2. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.1 Азербайджан оставляет за собой право не включать в свои двусторонние конвенции предложение, гласящее, что компетентные органы должны урегулировать порядок применения пункта 2 по взаимному соглашению, поскольку он использует единообразные положения для применения всех своих двусторонних конвенций. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

Пункт 3

5. Бразилия, Таиланд и Украина оставляют за собой право рассматривать штрафы за просрочку платежа как проценты для целей данной статьи, в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

6. Малайзия оставляет за собой право исключать премии или выигрыши из определения процентов, в соответствии с трактовкой таких платежей согласно её внутреннему законодательству. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

7. Бразилия и Таиланд оставляют за собой право рассматривать в качестве процентов любой другой доход, приравненный к доходу от предоставленных в долг денежных средств налоговым законодательством P (11) Договаривающегося государства, в котором возникает доход. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

7.1 Болгария, Марокко и Тунис оставляют за собой право изменять определение процентов для уточнения того, что выплаты процентов, рассматриваемые как распределение прибыли согласно их внутреннему законодательству, подпадают под статью 10. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

7.2 Коста-Рика оставляет за собой право расширять определение процентов, чтобы включить другие виды дохода, такие как доход, полученный от договоров финансового лизинга и факторинга. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

8. Бразилия оставляет за собой право предусматривать, что в случае выплаты процентов постоянному представительству (ПП) резидента другого Договаривающегося государства, расположенному в третьем государстве, ограничение ставки налогообложения процентов, предусмотренное в пункте 2, не применяется. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

8.1 Марокко оставляет за собой право включать в пункт 4 ссылку на другую предпринимательскую деятельность, осуществляемую в другом Государстве, того же и аналогичного вида, что и деятельность, осуществляемая через постоянное представительство (ПП). (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

8.2 (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

9. Малайзия не согласна с пунктом 20 Комментария, поскольку согласно внутреннему законодательству Малайзии премии или выигрыши не облагаются налогом. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

10. Индия оставляет за собой право рассматривать процентную составляющую продаж в кредит (описанных в пунктах 7.8 и 7.9) как проценты. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Индия не придерживается толкования, изложенного в пункте 20; она оставляет за собой право рассматривать разницу между стоимостью погашения и ценой выпуска в соответствии со своим внутренним законодательством. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) P (11)

HISTORY

Пункт 1: Изменён путём добавления Болгарии в качестве страны, заявляющей позицию,

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 1 гласил следующее:

«1. Украина оставляет за собой право исключать из сферы действия статьи проценты по долговым требованиям, если основной или одной из основных целей любого лица, имеющего отношение к созданию или передаче долгового требования, по которому выплачиваются проценты, является использование преимуществ этой Статьи, а не добросовестные коммерческие причины».

Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, для удаления Латвии и добавления Коста-Рики, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Аргентина, Бразилия, Индия, Кот-д'Ивуар, Латвия, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина оставляют за собой свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2».

Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, добавлением Латвии и удалением Израиля, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Аргентина, Бразилия, Индия, Израиль, Кот-д'Ивуар, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина оставляют за собой свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2».

Пункт 2 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, добавлением Израиля и удалением Чили, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Аргентина, Бразилия, Чили, Индия, Кот-д'Ивуар, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина оставляют за собой свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2».

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

Пункт 2 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Чили и Индии в

список стран, заявляющих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Аргентина, Бразилия, Кот-д'Ивуар, Филиппины, Румыния, Таиланд и Украина оставляют за собой свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2».

Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём изменения списка

стран, заявляющих позицию, добавлением Кот-д'Ивуара и удалением Словакии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г.

пункт 2 гласил следующее:

«2. Аргентина, Бразилия, Филиппины, Румыния, Словакия, Таиланд и Украина оставляют за собой свои позиции в отношении ставки, предусмотренной в пункте 2».

Пункт 2 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР Р (11) 23 октября 1997 г.

Пункт 3: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 3.1: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3.1 гласил следующее: «3.1 Эстония оставляет за собой право добавить пункт, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве, полученные и находящиеся в фактическом праве на доход Правительства другого Договаривающегося государства, включая его местные органы власти, Центральный банк или любое финансовое учреждение, полностью принадлежащее этому Правительству, освобождаются от налога в первом упомянутом Государстве (т.е. в государстве источника)».

Пункт 3.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 3.2: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3.2 гласил следующее: «3.2 Болгария оставляет за собой право добавить пункт, согласно которому проценты, возникающие в одном Договаривающемся государстве, полученные и находящиеся в фактическом праве на доход Правительства другого Договаривающегося государства, включая его местные органы власти или Центральный банк, освобождаются от налога в первом упомянутом Государстве (т.е. в государстве источника)».

Пункт 3.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 4: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии из списка

стран, заявляющих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Болгария, Индия, Латвия, Литва, Малайзия, Россия, Сербия и Сингапур оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по процедуре взаимного согласования (МАР) порядок применения пункта 2».

Пункт 4 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, добавлением Малайзии и Сингапура и удалением Эстонии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

«4. Болгария, Эстония, Индия, Латвия, Литва, Россия и Сербия оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по процедуре взаимного согласования (МАР) порядок применения пункта 2».

Пункт 4 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, добавлением Индии и России и заменой Сербии и Черногории на Сербию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Болгария, Эстония, Латвия, Литва, Сербия и Черногория оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по процедуре взаимного согласования (МАР) порядок применения пункта 2».

Пункт 4 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём изменения списка стран,

заявляющих позицию, добавлением Сербии и Черногории и удалением Румынии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г.

пункт 4 гласил следующее: Р (11)

«4. Болгария, Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по процедуре взаимного согласования (МАР) порядок применения пункта 2».

Пункт 4 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в список

стран, заявляющих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право не включать требование о том, чтобы компетентные органы урегулировали по процедуре взаимного согласования (МАР) порядок применения пункта 2».

Пункт 4 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 4.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

Пункт 5: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 6: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 7: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Таиланда в качестве страны,

заявляющей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Бразилия оставляет за собой право рассматривать в качестве процентов любой другой доход, приравненный к доходу от предоставленных в долг денежных средств налоговым законодательством Договаривающегося государства, в котором возникает доход».

Пункт 7 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 7.1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём удаления Латвии из списка

стран, заявляющих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 7.1 гласил следующее: «7.1 Болгария, Латвия, Марокко и Тунис оставляют за собой право изменять определение процентов для уточнения того, что процентные платежи, рассматриваемые как распределения прибыли в соответствии с их внутренним законодательством, подпадают под действие Статьи 10».

Пункт 7.1 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка

стран, заявляющих позицию, добавлением Болгарии и удалением Эстонии и Литвы, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР

15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7.1 гласил следующее: «7.1 Эстония, Латвия, Литва, Марокко и Тунис оставляют за собой право изменять определение процентов для уточнения того, что процентные платежи, рассматриваемые как распределения прибыли в соответствии с их внутренним законодательством, подпадают под действие Статьи 10».

Пункт 7.1 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Марокко и

Туниса в список стран, заявляющих позицию, докладом под названием «Обновление Р (11) Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 7.1 гласил следующее: «7.1 Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право изменять определение процентов для уточнения того, что процентные платежи, рассматриваемые как распределения прибыли в соответствии с их внутренним законодательством, подпадают под действие Статьи 10».

Пункт 7.1 был добавлен 29 апреля 2000 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г.

Пункт 7.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

Пункт 7.2 был удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 7.2 гласил следующее: «7.2 Чили оставляет за собой право удалить ссылку на долговые требования, дающие право на участие в прибыли должника».

Пункт 7.2 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

Пункт 8: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Пункт 8.1: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

Пункт 8.2: Удалён 15 июля 2014 г. вместе с предшествующим ему заголовком, докладом

под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8.2 и предшествующий заголовок гласили следующее: «Пункт 5 8.2 Израиль оставляет за собой право включать положение, которое позволяло бы облагать процентный доход налогом в соответствии со Статьёй 7, если налогоплательщик сделает такой выбор».

Пункт 8.2 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 15 июля 2005 г.

докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 11

Пункт 11: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

P (11)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

(РОЯЛТИ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Болгария и Украина оставляют за собой право исключать из сферы действия этой Статьи роялти, возникающие в результате использования имущества или прав, созданных или переданных главным образом с целью использования преимуществ этой Статьи, а не по добросовестным коммерческим причинам. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Пункт 1

3. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, P (12) Коста-Рика, Хорватия, Демократическая Республика Конго, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг, Китай оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3.1 Коста-Рика оставляет за собой право сохранять ставку налога у источника в размере 10 процентов в своих двусторонних конвенциях. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

5. Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар, Марокко, Россия, Таиланд и Тунис оставляют за собой право продолжать включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

контейнеров, как это предусмотрено в пункте 2 Статьи 12 Модельной конвенции 1977 года об избежании двойного налогообложения. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

6. Филиппины, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право включать вознаграждения за технические услуги в определение роялти. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. Аргентина, Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис оставляют за собой право включать вознаграждения за техническую помощь и технические услуги в определение «роялти». (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7.1 Марокко оставляет за собой право включать в определение роялти платежи за услуги, техническую помощь, технические и экономические исследования P (12) и все виды вознаграждений за услуги. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

7.2 Колумбия оставляет за собой право включать платежи, полученные за оказание технической помощи, технических и консультационных услуг, в определение роялти. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8. Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Коста-Рика, Индия, Индонезия, Казахстан, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за

использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

8.1 Сербия оставляет за собой право включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду судов или воздушных судов на условиях фрахтования без экипажа и контейнеров. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8.2 Малайзия оставляет за собой право включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду контейнеров, а также судов или воздушных судов, в том числе на условиях аренды слота, тайм-чартера, рейсового чартера или фрахтования без экипажа, независимо от того, предоставляются ли такие зафрахтованные объекты с экипажем, оборудованием или снабжением. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8.3 (Перенумерован 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

9. Беларусь оставляет за собой право включать ссылку на транспортные средства в определение роялти. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

10. Аргентина, Бразилия, Марокко и Румыния оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за передачи по спутниковой связи, кабелю, оптоволокну или аналогичной технологии. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10.1 Аргентина и Вьетнам оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования «фильмов, лент или цифровых носителей, используемых для радио- или телевизионного вещания». (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11. Албания, Малайзия, Сербия и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать плату за технические услуги в отдельной статье, аналогичной Статье 12. P (12) (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

12. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг, Китай, оставляют за собой право, с целью восполнения того, что они считают пробелом в статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который регулирует тот же вопрос в отношении процентов. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

12.1 Марокко оставляет за собой право включать в данный пункт ссылку на другую предпринимательскую деятельность, осуществляемую в другом Государстве такого же или аналогичного характера, как и та, что осуществляется через постоянное представительство (ПП). (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

12.2 Демократическая Республика Конго и Малайзия оставляют за собой свою позицию в отношении режима программного обеспечения. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

12.3 Казахстан оставляет за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования программного обеспечения. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

13. Аргентина, Марокко, Сербия и Тунис не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 14 и 15 Комментария. Они придерживаются мнения, что

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие данной Статьи, если передаются неполные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению,

приобретенному для личного или предпринимательского использования покупателем. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

14. Вьетнам не согласен с пунктом 9 Комментария. Даже если фраза «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» не включена в пункт 2, а доход от аренды оборудования подпадает под действие Статьи 7, тот факт, что предприятие Договаривающегося государства сдает в аренду тяжелое оборудование лицу-резиденту во Вьетнаме, будет образовывать постоянное представительство (ПП) этого предприятия во Вьетнаме. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY) P (12)

15. Бразилия не согласна с толкованием, изложенным в пунктах 17.1–17.4, особенно в свете принципа налогообложения у источника платежей в ее законодательстве. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

16. Малайзия не может согласиться с новым дополнительным предложением в пункте 11.2, а именно: «Платежи, осуществляемые по последним контрактам, обычно подпадают под действие Статьи 7». Малайзия рассматривает платежи за оказание услуг как «Особые виды доходов» согласно своему внутреннему законодательству, а не как доход от предпринимательской деятельности. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

17. Индия оставляет за собой свою позицию в отношении толкований, изложенных в пунктах 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 и 17.3; она придерживается мнения, что некоторые из упомянутых платежей могут представлять собой роялти. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

17.1 Колумбия не придерживается толкований, изложенных в пунктах 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 и 17.3; согласно ее налоговому законодательству, некоторые из упомянутых платежей могут представлять собой роялти. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

18. Индия не согласна с толкованием, согласно которому информация, касающаяся промышленного, коммерческого или научного опыта, ограничивается только предыдущим опытом. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

19. Малайзия не придерживается толкования, изложенного в пункте 14.2, поскольку Малайзия считает, что лицензионные сборы за права на распространение программного обеспечения представляют собой роялти. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

20. Индия не согласна с толкованием, изложенным в пункте 9.1 Комментария к Статье 12, согласно которому платеж за аренду транспондера не будет представлять собой роялти. Это положение противоречит позиции Индии, согласно которой доход от аренды транспондера представляет собой роялти за оборудование, облагаемое налогом как в соответствии с внутренним законодательством Индии, так и в соответствии с ее договорами со многими странами. Оно также противоречит позиции Индии, согласно которой платеж за использование транспондера является платежом за использование процесса, что приводит к роялти согласно Статье 12. Индия также не согласна с выводом, включенным в пункт, касающийся подводных кабелей и трубопроводов, поскольку она считает, что подводные кабели и трубопроводы являются промышленным, коммерческим или научным оборудованием, и что платежи, производимые за их использование, представляют собой роялти за оборудование. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

21. Индия не согласна с толкованием, изложенным в пункте 9.2 Комментария к Статье 12. Она считает, что роуминговый вызов представляет собой использование процесса. Соответственно, платеж, произведенный за использование этого процесса, представляет собой роялти для целей Статьи 12. Позиция Индии также состоит в том, что платеж за роуминговый вызов представляет собой роялти, поскольку он является платежом за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

22. Индия не согласна с толкованием, изложенным в пункте 9.3 Комментария к Статье 12. Она считает, что платеж за лицензию на использование спектра представляет собой роялти, облагаемое

налогом как в соответствии с внутренним законодательством Индии, так и в соответствии с ее договорами со многими странами. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

23. Азербайджан и Китайская Народная Республика не придерживаются толкования, изложенного в пункте 10.1, поскольку они считают, что некоторые платежи за эксклюзивные права на распространение продукта или услуги на данной территории могут рассматриваться как роялти. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

24. Болгария не придерживается толкования, изложенного в пункте 14.4 Комментария к Статье 12, и придерживается мнения, что распространитель-посредник, который распространяет программное обеспечение клиентам и в отношении этих клиентов запрашивает у правообладателя программного обеспечения или у другого лица, имеющего право на копирование программного обеспечения, предоставление копий программного обеспечения, независимо от того, на материальном носителе или в электронной форме, использует авторское право на программный продукт. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

HISTORY Пункт 1: Изменён 28 января 2003 г. путем добавления Болгарии в качестве страны, заявляющей позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Украина оставляет за собой право исключать из сферы действия настоящей Статьи роялти, возникающие из имущества или прав, созданных или переданных главным образом с целью получения преимуществ от настоящей Статьи, а не по добросовестным коммерческим причинам.» Пункт 1 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. P (12) Пункт 2: Удалён 22 июля 2010 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Румыния оставляет за собой право включать дополнительную статью, касающуюся комиссий. Эта статья имеет ту же структуру, что и Статья 11 о процентах.» Пункт 2 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Коста-Рики и удаления Литвы, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Хорватия, Демократическая Республика Конго, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг (Китай) оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 3 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Азербайджана, Колумбии и Сингапура и удаления Латвии, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Албания, Аргентина, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Хорватия, Демократическая Республика Конго, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг (Китай) оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 3 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Индонезии и Гонконга (Китай) и удаления Чили, Израиля и Словении, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 3 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

«3. Албания, Аргентина, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Чили, Хорватия, Демократическая Республика Конго, Габон, Израиль, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 3 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Армении, Чили, Демократической Республики Конго и Казахстана, удаления Эстонии и замены Сербии и Черногории на Сербию, а ссылки на «Китай» на «Китайскую Народную Республику», отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Китай, Хорватия, Эстония, Габон, Израиль, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия и Черногория, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» P (12) Пункт 3 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и Черногории в список стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Китай, Хорватия, Эстония, Габон, Израиль, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Филиппины, Румыния, Россия, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 3 ранее был изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании, Болгарии, Хорватии, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко, Словении и Туниса в список стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Аргентина, Беларусь, Бразилия, Китай, Эстония, Израиль, Латвия, Литва, Малайзия, Филиппины, Румыния, Россия, Южная Африка, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право облагать роялти налогом у источника.» Пункт 3 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3.1: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3.1 был удален и был добавлен новый пункт 3.1, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3.1 гласил следующее: «3.1 Латвия оставляет за собой право облагать роялти налогом у источника, если получателем дохода является физическое лицо, резидент другого Договаривающегося государства.» Пункт 3.1 был добавлен 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 4: Добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 4 в редакции до 28 января 2003 г. был удален отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

«4. Словакия оставляет за собой право облагать роялти налогом у источника, но готова освобождать от налога авторские роялти в отношении культурного, драматического, музыкального или художественного произведения, но не включая роялти в отношении кинофильмов и произведений на кинопленке или видеокассете или других средств воспроизведения для использования в связи с телевидением.» Пункт 4 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4.1: Добавлен 17 июля 2008 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 5: Изменён 28 января 2003 г. путем добавления Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 5 гласил следующее: P (12) «5. Аргентина, Бразилия, Россия и Таиланд оставляют за собой право продолжать включать в

определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования и контейнеров, как это предусмотрено пунктом 2 Статьи 12 Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения 1977 года.» Пункт 5 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Изменён 15 июля 2014 г. путем удаления Аргентины из списка стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Аргентина, Филиппины, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право включать вознаграждения за технические услуги в определение роялти.» Пункт 6 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путем добавления Вьетнама в список стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Аргентина, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право включать вознаграждения за технические услуги в определение роялти.» Пункт 6 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Аргентины в список стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Бразилия, Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис оставляют за собой право включать вознаграждения за техническую помощь и технические услуги в определение «роялти».» Пункт 7 ранее был изменён 28 января 2003 г. путем добавления Габона, Кот-д'Ивуара и Туниса в качестве стран, заявляющих позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Бразилия оставляет за собой право включать вознаграждения за техническую помощь и технические услуги в определение «роялти».»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

Пункт 7 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7.1: Добавлен 28 января 2003 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 7.2: Добавлен 15 июля 2014 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 8: Изменён 21 ноября 2017 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Коста-Рики и удаления Латвии, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Индия, Индонезия, Казахстан, Латвия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования.» P (12) Пункт 8 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Азербайджана и Колумбии и удаления Литвы, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Албания, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Индия, Индонезия, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия, Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. Болгария намерена предложить в двусторонних переговорах налогообложение роялти у источника в отношении промышленного, коммерческого или научного оборудования по более низкой ставке, чем ставка, применяемая к остальным платежам роялти.» Пункт 8 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Индонезии и Таиланда и удаления Чили, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля

2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Албания, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Чили, Индия, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия и Вьетнам оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. Болгария намерена предложить в двусторонних переговорах налогообложение роялти у источника в отношении промышленного, коммерческого или научного оборудования по более низкой ставке, чем ставка, применяемая к остальным платежам роялти.» Пункт 8 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Армении, Бразилии, Чили, Индии, Казахстана, России и Вьетнама и замены Сербии и Черногории на Сербию, а ссылки на «Китай» на «Китайскую Народную Республику», отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Албания, Беларусь, Болгария, Китай, Латвия, Литва, Малайзия, Филиппины, Румыния и Сербия и Черногория оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. Болгария намерена предложить в двусторонних переговорах налогообложение роялти у источника в отношении промышленного, коммерческого или научного оборудования по более низкой ставке, чем ставка, применяемая к остальным платежам роялти.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 12

Пункт 8 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Малайзии и Сербии и Черногории и удаления Эстонии, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 8 гласил следующее: «8. Албания, Беларусь, Болгария, Китай, Эстония, Латвия, Литва, Филиппины и Румыния оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. Болгария намерена предложить в двусторонних переговорах налогообложение роялти у источника в отношении промышленного, коммерческого или научного оборудования по более низкой ставке, чем ставка, применяемая к остальным платежам роялти.» Пункт 8 ранее был изменён 28 января 2003 г. путем изменения списка стран, заявляющих позицию, посредством добавления Албании и Болгарии и удаления Словакии, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 8 гласил следующее: P (12) «8. Беларусь, Китай, Эстония, Латвия, Литва, Филиппины, Румыния и Словакия оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования.» Пункт 8 был включен, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 8.1: Изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, заявляющей позицию, отчетом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 8.1 гласил следующее: «8.1 Сербия и Черногория оставляют за собой право включать в определение роялти доход, полученный от сдачи в аренду судов или самолетов на условиях чартера без экипажа (bare boat charter) и контейнеров.»

Пункт 8.1: Добавлен 15 июля 2005 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8.2: Добавлен 15 июля 2005 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8.3: Перенумерован 22 июля 2010 г. как пункт 23 (см. историю пункта 23) в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 9: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 10: Изменён 15 июля 2014 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Аргентины и исключения Болгарии, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.»,

принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Бразилия, Болгария, Марокко и Румыния оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за передачи посредством спутника, кабеля, оптоволокна или аналогичной технологии.» Пункт 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем исключения Эстонии, Латвии и Литвы из перечня стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 28 января 2003 г. по 17 июля 2008 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Бразилия, Болгария, Эстония, Латвия, Литва, Марокко и Румыния оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за передачи посредством спутника, кабеля, оптоволокна или аналогичной технологии.» Пункт 10 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Болгарии и Марокко в перечень стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 10 имел следующую редакцию: «10. Бразилия, Эстония, Латвия, Литва и Румыния оставляют за собой право включать в определение роялти платежи за передачи посредством спутника, кабеля, оптоволокна или аналогичной технологии.» Пункт 10: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 10.1: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Аргентины в качестве страны, указывающей позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 17 июля 2008 г. по 15 июля 2014 г. пункт 10.1 имел следующую редакцию: «10.1 Вьетнам оставляет за собой право включать в определение роялти платежи за использование или право использования «фильмов, пленок или цифровых носителей, используемых для радио- или телевизионного вещания».» Пункт 10.1: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 11: Изменён 22 июля 2010 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Сербии и исключения России, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 28 января 2003 г. по 22 июля 2010 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Албания, Малайзия, Россия и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать вознаграждения за технические услуги в отдельной Статье, аналогичной Статье 12.» Пункт 11 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании в перечень стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 11 имел следующую редакцию: «11. Малайзия, Россия и Вьетнам оставляют за собой право рассматривать вознаграждения за технические услуги в отдельной Статье, аналогичной Статье 12.» Пункт 11: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 12: Изменён 21 ноября 2017 г. путем исключения Латвии из перечня стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. В период с 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Албания, Аргентина, Армения, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Болгария, Колумбия, Хорватия, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг (Китай) оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Азербайджана, Колумбии и Сингапура и исключения Эстонии, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Албания, Аргентина, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Хорватия, Эстония, Габон, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина, Вьетнам и Гонконг (Китай) оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье,

добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Индонезии и Гонконга (Китай) и исключения Чили и Словении, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Албания, Аргентина, Армения, Беларусь, Бразилия, Болгария, Чили, Хорватия, Эстония, Габон, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Армении, Чили и Казахстана и замены Сербии и Черногории на Сербию, а ссылки на «Китай» на «Китайскую Народную Республику», в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Китай, Хорватия, Эстония, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Филиппины, Румыния, Сербия и Черногория, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и Черногории в перечень стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Китай, Хорватия, Эстония, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Филиппины, Румыния, Словения, Южная Африка, Таиланд, Тунис, Украина и Вьетнам оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании, Болгарии, Хорватии, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко, Словении и Туниса в перечень стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 12 имел следующую редакцию: «12. Аргентина, Беларусь, Бразилия, Китай, Эстония, Латвия, Литва, Малайзия, Филиппины, Румыния, Южная Африка, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право, с целью устранения того, что они считают пробелом в Статье, добавить положение, определяющее источник роялти по аналогии с положениями пункта 5 Статьи 11, который рассматривает тот же вопрос в случае процентов.» Пункт 12: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 12.1: Добавлен 28 января 2003 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 12.2: Изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Малайзии в качестве страны, указывающей позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. В период с 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 12.2 имел следующую редакцию: «12.2 Демократическая Республика Конго оставляет за собой позицию по вопросу налогообложения программного обеспечения.» Пункт 12.2: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 12.3: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 13: Изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указывающей позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. В период с 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Аргентина, Марокко, Сербия и Черногория и Тунис не придерживаются толкования,

изложенного в пунктах 14 и 15 Комментария. Они придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, если передаются неполные права на программное обеспечение, независимо от того, являются ли платежи возмещением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации или относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или коммерческого использования покупателем.» Пункт 13 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и Черногории в перечень стран, указывающих позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. В период с 28 января 2003 г. по 15 июля 2005 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Аргентина, Марокко и Тунис не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 14 и 15 Комментария. Они придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, если передаются неполные права на программное обеспечение, независимо от того, являются ли платежи возмещением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации или относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или коммерческого использования покупателем.» Пункт 13 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем изменения перечня стран, указывающих позицию, путем добавления Марокко и Туниса и исключения Словакии, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. В период с 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 13 имел следующую редакцию: «13. Аргентина и Словакия не придерживаются толкования, изложенного в пунктах 14 и 15 Комментария. Они придерживаются мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие Статьи, если передаются неполные права на программное обеспечение, независимо от того, являются ли платежи возмещением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации или относятся к программному обеспечению, приобретенному для личного или коммерческого использования покупателем.» Пункт 13: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 14: Включен при добавлении этого раздела в 1997 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 15: Добавлен 28 января 2003 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 16: Добавлен 28 января 2003 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 17: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 17.1: Добавлен 15 июля 2014 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 18: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 19: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 20: Добавлен 22 июля 2010 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 21: Добавлен 22 июля 2010 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 22: Добавлен 22 июля 2010 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 23: Изменён 15 июля 2014 г. путем добавления Азербайджана в качестве страны, указывающей позицию, в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. В период с 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 23 имел следующую редакцию: «23. Китайская Народная Республика не придерживается толкования, изложенного в пункте 10.1, поскольку она считает, что некоторые платежи за эксклюзивные права на распространение продукта или услуги на данной территории могут рассматриваться как роялти.» Пункт 23 в редакции до 22 июля 2010 г. соответствовал пункту 8.3. 22 июля 2010 г. пункт 8.3 был перенумерован как пункт 23 в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 8.3: Добавлен 17 июля 2008 г. в соответствии с докладом под названием

«Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 24: Добавлен 15 июля 2014 г. в соответствии с докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

1. Аргентина и Бразилия оставляют за собой право облагать налогом у источника прибыль от отчуждения имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, иного, чем имущество, упомянутое в пунктах 1, 2, 3 и 4. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2. Китайская Народная Республика, Сербия и Таиланд оставляют за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или прав, которые составляют значительное участие в компании-резиденте. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

3. Сингапур оставляет за собой право на свою позицию относительно теста на период, включённого в пункт 4. P (13) (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3.1. Литва оставляет за собой право включить специальные положения относительно прибыли от прироста капитала, относящейся к деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или разработкой природных ресурсов. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Литва оставляет за собой право ограничить применение пункта 3 предприятиями, эксплуатирующими морские и воздушные суда в международных перевозках. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5. Колумбия, Коста-Рика, Индия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом их соответствующей страны. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Болгария оставляет за собой право облагать налогом прибыль от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом Болгарии, за исключением акций, котирующихся на регулируемой фондовой бирже. (Заменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

7. Болгария оставляет за собой право расширить сферу действия положения, чтобы охватить прибыль от отчуждения железнодорожных и автотранспортных средств. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 13

8. Вьетнам оставляет за собой право изменить пункт 4 таким образом, чтобы соответствующее недвижимое имущество составляло лишь 30 процентов от всех активов, принадлежащих компании. (Заменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

9. Сербия оставляет за собой право расширить сферу действия положения, чтобы охватить прибыль от отчуждения автотранспортных средств, эксплуатируемых в международных перевозках. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

10. Индия оставляет за собой право на свою позицию относительно пункта 4. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Литва оставляет за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

P (13) HISTORY Пункт 1: Включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Изменён 17 июля 2008 г. путём изменения перечня стран, выражающих позицию, посредством добавления Сербии и замены «Китая» на «Китайскую Народную Республику», докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил: «2. Таиланд оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав, являющихся частью существенного участия в компании-резиденте.» Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Израиля из перечня стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. С 23 октября 1997 г. по 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил: «2. Израиль и Таиланд оставляют за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав, являющихся частью существенного участия в компании-резиденте.» Пункт 2 был включён при добавлении

этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 3 был удалён и был добавлен новый пункт 3, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. С 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил: «3. Латвия оставляет за собой право включать в специальную Статью положения, касающиеся прироста капитала, связанного с деятельностью, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.» Пункт 3 был изменён 15 июля 2014 г. путём удаления Литвы из перечня стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. С 23 октября 1997 г. по 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 13

«3. Латвия и Литва оставляют за собой право включать в специальную Статью положения, касающиеся прироста капитала, связанного с деятельностью, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.» Пункт 3 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. путём удаления Эстонии из перечня стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. С 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил: «4. Эстония и Литва оставляют за собой право ограничивать применение пункта 3 предприятиями, эксплуатирующими морские и воздушные суда в международных перевозках.» Пункт 4 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём удаления Латвии из перечня стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», Р (13) принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. С 23 октября 1997 г. по 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил: «4. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право ограничивать применение пункта 3 предприятиями, эксплуатирующими морские и воздушные суда в международных перевозках.» Пункт 4 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в перечень стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 г.», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. С 15 июля 2014 г. по 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил: «5. Колумбия, Индия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом их соответствующей страны.» Пункт 5 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Колумбии в перечень стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. С 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 5 гласил: «5. Индия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом их соответствующей страны.» Пункт 5 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём удаления Чили из перечня стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. С 17 июля 2008 г. по 22 июля 2010 г. пункт 5 гласил: «5. Чили, Индия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом их соответствующей страны.» Пункт 5 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Чили и Индии в перечень стран, выражающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 23 октября 1997 г. по 17 июля 2008 г. пункт 5 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 13

«5. Вьетнам оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав в компании, являющейся резидентом Вьетнама.» Пункт 5 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.»,

принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Заменён 28 января 2003 г., когда пункт 6 был удалён и был добавлен новый пункт 6, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. С 23 октября 1997 г. по 28 января 2003 г. пункт 6 гласил: «6. Эстония, Израиль, Латвия, Литва, Румыния, Таиланд, Украина и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом доходы от отчуждения акций или прав компании, активы которой состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного в Государстве. Украина также оставляет за собой право облагать налогом доходы от отчуждения вкладов (прав), связанных с акциями, упомянутыми в предыдущем предложении.» Пункт 6 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Р (13) Пункт 8: Заменён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 28 января 2003 г. по 17 июля 2008 г. пункт 8 гласил: «8. Марокко оставляет за собой право облагать налогом доходы, полученные нерезидентами от отчуждения акций или прав в компании, активы которой состоят главным образом из недвижимого имущества, расположенного в этом Государстве, в соответствии со своим национальным законодательством.» Пункт 8 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 г.», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 9: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, выражающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. С 15 июля 2005 г. по 17 июля 2008 г. пункт 9 гласил: «9. Сербия и Черногория оставляют за собой право распространить действие положения на прирост капитала от отчуждения автотранспортных средств, эксплуатируемых в международных перевозках.» Пункт 9 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 10: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 г.», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 11: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 11 был удалён и был добавлен новый пункт 11, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 г.», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. С 22 июля 2010 г. по 15 июля 2014 г. пункт 11 гласил: «11. Израиль оставляет за собой право включать положение, согласно которому, если лицо, являвшееся резидентом одного Договаривающегося государства, стало резидентом другого Договаривающегося государства, данная Статья не препятствует первому упомянутому Государству облагать налогом в соответствии со своим национальным законодательством прирост капитала по имуществу такого лица на момент изменения резидентства. В случае отчуждения имущества, рассмотренного в пунктах 1, 2, 3 и 4, совершённого после изменения резидентства, двойное налогообложение будет устранено первым упомянутым Договаривающимся государством. В случае

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 13

отчуждения имущества, рассмотренного в пункте 5, совершённого после изменения резидентства, двойное налогообложение будет устранено другим Договаривающимся государством.» Пункт 11 был добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 г.», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

Р (13)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 14

(НЕЗАВИСИМЫЕ ЛИЧНЫЕ УСЛУГИ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

[Все позиции по Статье 14 были удалены 29 апреля 2000 г., когда сама Статья 14 была удалена из Модельной налоговой конвенции согласно докладу под названием «Вопросы, касающиеся Статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР», который был принят Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 27 января 2000 г.]

HISTORY Заголовок: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. Заголовок ранее гласил: «ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 14 (НЕЗАВИСИМЫЕ ЛИЧНЫЕ УСЛУГИ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ» Пункт 1: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 1 гласил: P (14) «1. Аргентина оставляет за собой право взимать налог в размере, не превышающем 10 процентов валового дохода от профессиональных услуг или других видов деятельности независимого характера, осуществляемых в Аргентине, если нет постоянной базы, и применять своё национальное законодательство, если есть постоянная база.» Пункт 2: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 2 гласил: «2. Беларусь оставляет за собой право включать в Статью определение постоянной базы, которое предусматривало бы, что этот термин означает постоянное место, такое как офис или комната, через которое деятельность физического лица, оказывающего независимые личные услуги, осуществляется полностью или частично.» Пункт 3: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 3 гласил: «3. Бразилия и Малайзия не используют концепцию постоянной базы в своих конвенциях и соответствующим образом изменяют Статью и другие Статьи, которые ссылаются на эту концепцию.» Пункт 4: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 4 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 14

«4. Бразилия оставляет за собой позицию по Статье. При ведении переговоров по конвенциям Бразилия оставляет за собой право облагать налогом у источника все платежи, производимые её резидентами нерезидентам.» Пункт 5: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 5 гласил: «5. Китай, Румыния и Словакия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, даже если у них нет в наличии постоянной базы для целей оказания таких услуг или осуществления деятельности.» Пункт 6: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 6 гласил: «6. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право ограничивать Статью физическими лицами.» Пункт 7: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 7 гласил: P (14) «7. Эстония, Латвия, Литва и Южная Африка оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любом двенадцатимесячном периоде, и считать такое физическое лицо имеющим постоянную базу в этом государстве для целей Конвенции.» Пункт 8: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29

апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 8 гласил: «8. Латвия и Литва оставляют за собой право включать в специальную Статью положения, касающиеся дохода от независимых личных услуг, связанных с деятельностью, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.» Пункт 9: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 9 гласил: «9. Малайзия и Вьетнам оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в календарном году.» Пункт 10: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.»,

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 14

принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 10 гласил: «10. Малайзия оставляет за собой право облагать налогом доход физического лица от профессиональных услуг или других видов деятельности независимого характера, если доход превышает сумму, подлежащую согласованию.» Пункт 11: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 11 гласил: «11. Филиппины оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера, если они находятся на их территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 120 дней в любом двенадцатимесячном периоде.» Пункт 12: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 12 гласил: «12. Таиланд оставляет за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другие виды деятельности независимого характера, если они находятся на его территории в течение периода или периодов, превышающих определённое количество дней, подлежащих согласованию, в любом двенадцатимесячном периоде.» Р (14) Пункт 13: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 13 гласил: «13. Эстония, Латвия и Литва не согласны с толкованием, представленным в пункте 3 Комментария, и толкуют положения Статьи 14, которая была включена в 1997 г., в соответствии с положениями своих национальных законов.» Пункт 14: Удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 г.», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. С 23 октября 1997 г., когда этот раздел был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 г.», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г., и по 29 апреля 2000 г. пункт 14 гласил: «14. Вьетнам не согласен с толкованием, представленным в пункте 3 Комментария. Вьетнам считает, что он имеет право облагать налогом доход, охватываемый Статьей, в соответствии с положениями своего национального законодательства, не следуя положениям Статьи 7 и Комментария к ней в качестве руководства, в частности, в отношении разрешения вычитаемых расходов.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 15

(ДОХОДЫ ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. (Удалён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2. (Удалён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Литва оставляет за собой право включать особые положения относительно дохода, полученного от работы по найму, в отношении деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией природных ресурсов. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Сербия оставляет за собой право предложить отдельный пункт, который предусматривает, что вознаграждение, полученное резидентом Договаривающегося государства, подлежит налогообложению только в этом государстве, если вознаграждение выплачивается за работу по найму, осуществляемую в другом Договаривающемся государстве в связи со строительной площадкой, строительным или монтажным проектом, в течение согласованного периода, когда такая площадка или проект не образуют постоянного представительства (ПП) в этом другом государстве. P (15) (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

5. Индия оставляет за собой право определять период пребывания, указанный в этом пункте, посредством двусторонних переговоров. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

5.1 Объединённые Арабские Эмираты оставляют за собой право изменять пункт 3, чтобы предусмотреть, что вознаграждение, полученное за работу по найму, осуществляемую в связи с эксплуатацией воздушного судна в международных перевозках (включая экипаж воздушного судна и наземный персонал), подлежит налогообложению исключительно в государстве резидентства оператора такого воздушного судна. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

5.2 Азербайджан оставляет за собой право предусмотреть, что вознаграждение, полученное за работу по найму, осуществляемую на борту судов или воздушных судов, будет облагаться налогом только в государстве резидентства их оператора. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5.3 Гонконг, Китай, оставляет за собой право изменять пункт 3, чтобы предусмотреть, что вознаграждение работника, работающего на борту судна или воздушного судна, эксплуатируемого в международных перевозках, подлежит налогообложению только в государстве резидентства предприятия, эксплуатирующего такое судно или воздушное судно. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 15

Позиции по Комментарию

6. Индия не придерживается толкования, изложенного в пункте 6.2, поскольку она не признаёт концепцию того, что партнёр рассматривается как работодатель в случае фискально прозрачного партнёрства. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

7. Индия и Китайская Народная Республика не придерживаются толкования, изложенного в пункте 2.9, поскольку они считают, что выплата, которую работник получает в обмен на обязательство не работать на конкурента своего бывшего работодателя, представляет собой вознаграждение, полученное от работы по найму, выполненной до прекращения трудовых отношений, и что такая выплата может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, где работа по найму выполнялась до такого прекращения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Удалён 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил: P (15) «1. Аргентина сохраняет свою позицию по подпункту a) пункта 2 и желает включить в свои конвенции слова «в соответствующем налоговом году» вместо слов «в любой двенадцатимесячный период, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем налоговом году».» Пункт 1 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Удалён 21 ноября 2017 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года»

(The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил: «2. Латвия оставляет за собой право включать в специальную статью положения относительно дохода, полученного от работы по найму, в отношении деятельности, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.» Пункт 2 был изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Литвы из списка стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил: «2. Латвия и Литва оставляют за собой право включать в специальную статью положения относительно дохода, полученного от работы по найму, в отношении деятельности, осуществляемой на шельфе в Договаривающемся государстве в связи с разведкой или эксплуатацией морского дна, его недр и их природных ресурсов.» Пункт 2 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 3 был удалён, а новый пункт 3 добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention),

принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 3 гласил: «3. Аргентина оставляет за собой право включать в специальную статью положения относительно дохода, полученного от работы по найму, в отношении разведки и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанной с этим деятельности.» Пункт 3 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, выражающей позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил: «4. Сербия и Черногория оставляют за собой право предложить отдельный пункт, который предусматривает, что вознаграждение, полученное резидентом Договаривающегося государства, подлежит налогообложению только в этом государстве, если вознаграждение выплачивается за работу по найму, осуществляемую в другом Договаривающемся государстве в связи со строительной площадкой, строительным или монтажным проектом, в течение согласованного периода, когда такая площадка или проект не образуют постоянного представительства (ПП) в этом другом государстве.» Пункт 4 был добавлен 15 июля 2005 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года» (The 2005 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 5: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 5.1: Добавлен 22 июля 2010 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the P (15) Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 5.2: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 5.3: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 5.3 был удалён, а новый пункт 5.3 добавлен согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5.3 гласил: «5.3 Колумбия оставляет за собой право изменять пункт 3 и вносить соответствующие изменения в определение термина «международные перевозки», чтобы охватить ситуацию дохода, полученного резидентами Договаривающегося государства от работы по найму, осуществляемой на борту судна или воздушного судна предприятия третьего государства, эксплуатируемого в международных перевозках.» Пункт 5.3 был добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 6:

Добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 17 июля 2008 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 7: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 16

(ГОНОРАРЫ ДИРЕКТОРОВ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Албания, Азербайджан, Болгария, Демократическая Республика Конго, Индонезия, Литва и Сербия оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

3. Марокко оставляет за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента. Марокко также оставляет за собой право распространять действие Статьи на вознаграждение высокопоставленных сотрудников. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

4. Индонезия, Малайзия и Вьетнам оставляют за собой право распространять действие Статьи на вознаграждение руководителей высшего звена. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY) P (16)

HISTORY Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года» (The 2017 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Азербайджан, Болгария, Демократическая Республика Конго, Индонезия, Латвия, Литва и Сербия оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, добавлением Азербайджана и удалением Эстонии, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года» (The 2014 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Болгария, Демократическая Республика Конго, Эстония, Индонезия, Латвия, Литва и Сербия оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, добавлением Индонезии и удалением Словении, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 16

«1. Албания, Болгария, Демократическая Республика Конго, Эстония, Латвия, Литва, Сербия и Словения оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, выражающих позицию, добавлением Демократической Республики Конго и заменой Сербии и Черногории на Сербию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Болгария, Эстония, Латвия, Литва, Сербия и Черногория, а также Словения оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в список стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005

года» (The 2005 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил: «1. Албания, Болгария, Эстония, Латвия, Литва и Словения оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Болгарии и Словении в список стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил: «1. Эстония, Латвия и Литва оставляют за собой право облагать налогом в соответствии с настоящей Статьёй любое Р (16) вознаграждение члена совета директоров или любого другого аналогичного органа компании-резидента.» Пункт 1 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Удалён 22 июля 2010 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил: «2. Таиланд оставляет за собой право распространять действие Статьи на вознаграждение высокопоставленных сотрудников.» Пункт 2 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» (The 1997 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Добавлен 28 января 2003 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года» (The 2002 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 4: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в список стран, выражающих позицию, согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года» (The 2010 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил: «4. Малайзия и Вьетнам оставляют за собой право распространять действие Статьи на вознаграждение руководителей высшего звена.» Пункт 4 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно отчёту под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года» (The 2008 Update to the Model Tax Convention), принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 17

(АРТИСТЫ И СПОРТСМЕНЫ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Филиппины и Россия оставляют за собой право исключать из применения пункта 1 артистов и спортсменов, работающих в организациях, которые субсидируются из государственных средств. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2. Индия оставляет за собой право включать выступающих, а также невыступающих артистов в сферу действия термина «артисты». (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

3. Аргентина и Бразилия не согласны с толкованием, изложенным в пункте 3, согласно которому действие Статьи 17 не должно распространяться на модель, выступающую в качестве таковой и демонстрирующую одежду во время модного показа. Они считают, что при определённых обстоятельствах модный показ может рассматриваться как мероприятие развлекательного характера. Таким образом, доход, полученный моделью от участия в таком модном показе, может быть включён в Статью 17 (в отличие от дохода, полученного моделью от другой деятельности, например, фотосессии, где выполняемая деятельность явно не носит развлекательного характера). Р (17) (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3.1 Малайзия не согласна с толкованием, изложенным в пункте 3, согласно которому действие Статьи 17 не должно распространяться на модель, выступающую в качестве таковой и демонстрирующую одежду во время модного показа. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4. Бразилия, Малайзия и Китайская Народная Республика не придерживаются толкования, изложенного в пункте 3, поскольку они считают, что приглашённые докладчики на конференциях, включая, в особенности, бывших политиков, могут подпадать под действие Статьи 17, если их выступления носят развлекательный характер. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

5. Аргентина не разделяет толкование, изложенное в пункте 9.1, поскольку она считает, что в некоторых случаях гонорар, который бывший или травмированный спортсмен получил бы за комментарии во время трансляции спортивного мероприятия, в котором это лицо не участвует, может быть получен за личную деятельность этого лица развлекательного характера. В таких случаях ему/ей предлагается работа (и соответствующий доход) из-за его/её известности как спортсмена,

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 17

а не из-за его/её репутации комментатора, и поэтому такой доход охватывается Статьёй 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

6. Индия не согласна с толкованием, содержащимся в пункте 3, согласно которому статья 17 не должна распространяться на модель, выступающую в качестве таковой и демонстрирующую одежду во время показа мод. Индия считает, что при определенных обстоятельствах показ мод может рассматриваться как мероприятие развлекательного характера и, соответственно, подпадать под действие статьи 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 9, ограничивающим сферу применения статьи 17 только личной деятельностью, тесно связанной с выступлением. Индия считает, что любое вознаграждение, полученное деятелем искусств или спортсменом за любую личную деятельность, включая появление, подпадает под действие статьи 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8. Индия не согласна с третьим примером в пункте 9.1, касающимся репортажной или комментаторской деятельности во время трансляции развлекательного или спортивного мероприятия, поскольку считает, что такая деятельность подпадает под действие статьи 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) P (17) 9. Бразилия и Индия не придерживаются толкования, изложенного в пункте 11.2. Они придерживаются мнения, что призовые деньги в таких гонках выплачиваются в качестве вознаграждения за личную деятельность жокея и гонщика и подпадают под действие статьи 17. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

10. В отношении пункта 14 Комментария Индия считает, что фраза «личная деятельность как таковая» в пункте 1 статьи 17 не будет включать деятельность, финансируемую из государственных средств, и что альтернативное положение, включенное в пункт 14, просто подтверждает эту точку зрения. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 17 июля 2008 г. путем изменения перечня стран, выражающих позицию, добавления России и исключения Вьетнама, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Филиппины и Вьетнам оставляют за собой право исключать из применения пункта 1 деятелей искусств и спортсменов, занятых в организациях, субсидируемых из государственных средств.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 17

Пункт 1 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 2 был удалён и новый пункт 2 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Индия и Таиланд оставляют за собой право исключать из применения пункта 1 и пункта 2 доход от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве деятелями искусств или спортсменами, если деятельность существенно поддерживается государственными средствами, и предусматривать налогообложение такого дохода на основе резидентства.» Пункт 2

был изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Таиланда в качестве страны, выражающей позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Индия оставляет за собой право исключать из применения пунктов 1 и 2 доход от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве деятелями искусств или спортсменами, если деятельность существенно поддерживается государственными средствами, и предусматривать налогообложение такого дохода на основе резидентства.» Пункт 2 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. путем исключения Малайзии из перечня стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Аргентина, Бразилия и Малайзия не согласны с толкованием в пункте 3, согласно которому статья 17 не должна распространяться на модель, выступающую в качестве таковой и представляющую одежду во время показа мод. Они считают, что при определенных обстоятельствах показ мод может рассматриваться как мероприятие развлекательного характера. Таким образом, доход, полученный моделью от участия в таком показе мод, может быть включен в статью 17 (в отличие от дохода, полученного моделью от другой деятельности, т.е. фотосессии, где выполняемая деятельность явно не носит развлекательного характера).» P (17) Пункт 3 был добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 3.1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 5: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 6: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 7: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 8: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 17

Пункт 9: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 10: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г.

P (17)

P(17)-4 МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ (ПОЛНАЯ ВЕРСИЯ) – © ОЭСР 2019

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 18

(ПЕНСИИ) И ЕЕ КОММЕНТАРИЮ

Позиция по Статье

1. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

1.1 (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2. Бразилия, Болгария, Кот-д'Ивуар, Южная Африка и Украина оставляют за собой право включать в пункт 1 явное упоминание об аннуитетах (annuities). (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

3. (Удалён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

4. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

5. (Удалён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Габон, Южная Африка и Таиланд оставляют за собой право предусматривать, что Договаривающееся государство, в котором возникают пенсии и другие аналогичные вознаграждения и аннуитеты, имеет право на налогообложение, хотя и не исключительное право.» Р (18) Пункт был изменён 28 января 2003 г. путем добавления Габона в перечень стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Южная Африка и Таиланд оставляют за собой право предусматривать, что Договаривающееся государство, в котором возникают пенсии и другие аналогичные вознаграждения и аннуитеты, имеет право на налогообложение, хотя и не исключительное право.» Пункт 1 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 1.1: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1.1 гласил следующее: «1.1 Тунис оставляет за собой право предлагать, чтобы все пенсии облагались налогом только в стране резидентства получателя.» Пункт 1.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 2: Изменён 17 июля 2008 г. путем изменения перечня стран, выражающих позицию, добавления Бразилии и исключения Малайзии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 18

После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Болгария, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Южная Африка и Украина оставляют за собой право включать в пункт 1 явное упоминание об аннуитетах.» Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем изменения перечня стран, выражающих позицию, добавления Малайзии и исключения Бразилии и Румынии, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Болгария, Кот-д'Ивуар, Румыния, Южная Африка и Украина оставляют за собой право включать в пункт 1 явное упоминание об аннуитетах.» Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Болгарии и Кот-д'Ивуара в перечень стран, выражающих позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Болгария, Кот-д'Ивуар, Румыния, Южная Африка и Украина оставляют за собой право включать в пункт 1 явное упоминание об аннуитетах.» Пункт 2 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Удалён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Россия и Украина сохраняют свою позицию по данной Статье. При ведении переговоров по конвенциям украинские и российские власти будут требовать предоставления исключительного права на налогообложение Договаривающемуся государству, в котором возникают пенсии. Украина будет настаивать, как минимум, на положении, согласно которому пенсии, выплачиваемые в соответствии с законодательством Договаривающегося государства о социальном обеспечении, облагаются налогом только в этом Государстве.» Р (18) Пункт 3 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Болгария оставляет за собой право включать положение, согласно которому пенсии и аналогичные выплаты, осуществляемые в рамках государственной схемы, являющейся частью системы социального обеспечения Договаривающегося государства, облагаются налогом только в этом Государстве.» Пункт 4 был

добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 5: Удалён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Марокко оставляет за собой право включать положение, согласно которому пенсии, иные чем частные пенсии, такие как государственные пенсии, пенсии и пособия по социальному обеспечению, пособия по производственной травме, пособия по безработице, алименты и другие аннуитеты, могут облагаться налогом в Государстве источника.» Пункт 5 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 19

(ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЛУЖБА) И ЕЕ КОММЕНТАРИЮ

Позиция по Статье

1. Аргентина оставляет за собой право облагать налогом у источника пенсии, охватываемые подпунктом 2 b). (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Позиция по Комментарию

2. Индия не согласна с тем, что государственные органы, такие как Государственные железные дороги и Почтовые отделения, осуществляют предпринимательскую деятельность. (Перенумерован 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 1 был перенумерован в пункт 2 (см. историю пункта 2) и новый пункт 1 и предшествующий заголовок были добавлены докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 2: Соответствует пункту 1 в его формулировке до 15 июля 2014 г. В эту дату пункт 1 был перенумерован в пункт 2, а предшествующий заголовок был перенесен вместе с ним докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 1 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 1 в его формулировке до 15 июля 2005 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Малайзия оставляет за собой право не включать подпункт 2 b).» Р (19) Пункт 1 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2 в его формулировке до 17 июля 2008 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Россия оставляет за собой право распространять применение статьи 18 на пенсии, указанные в статье 19, для достижения единообразия в подходе.» Пункт 2 был включен, когда данный раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 20

(СТУДЕНТЫ) И ЕЕ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Албания, Бразилия и Сербия оставляют за собой право добавить второй пункт, предусматривающий предоставление приезжающим студентам тех же налоговых освобождений, льгот или сокращений, которые предоставляются резидентам в отношении любых субсидий, грантов и платежей за зависимые личные услуги. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2. Литва и Марокко оставляют за собой право ссылаться на любого ученика и на стажера в этой Статье. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Грузия оставляет за собой право предложить отдельный пункт, который предусматривает, что вознаграждение, полученное студентом или стажером, который является или непосредственно перед посещением Договаривающегося государства являлся резидентом другого Договаривающегося государства, от работы, которую он выполняет в первом упомянутом Государстве в течение периода или периодов, не превышающих двух лет, не облагается налогом в первом упомянутом Государстве, если эта работа непосредственно связана с его учебой или стажировкой, осуществляемой в первом упомянутом Государстве. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

4. Вьетнам оставляет за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказанные студентом или стажером в Договаривающемся государстве, не облагается налогом в этом Государстве, при условии, что такие услуги связаны с его учебой или обучением. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY) P (20)

5. Таиланд оставляет за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказанные студентом или стажером в Договаривающемся государстве, не облагается налогом в этом Государстве, если такое вознаграждение не превышает определенную сумму, подлежащую согласованию, при условии, что такие услуги связаны с его учебой или обучением. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

6. Бразилия, Болгария, Коста-Рика, Индия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий и вправе вносить соответствующую поправку в пункт 1 статьи 15. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 20

7. Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис сохраняют за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказываемые студентом или стажером в посещаемом государстве, не подлежит налогообложению в этом государстве, при условии, что такое вознаграждение было получено для целей его содержания, обучения или стажировки. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8. Марокко сохраняет за собой право добавлять второй пункт, предусматривающий, что вознаграждение от работы по найму, полученное из посещаемого государства, не подлежит налогообложению в этом государстве, или, в случае налогообложения, предоставление приезжающим студентам тех же налоговых льгот, послаблений или снижений, которые предоставляются резидентам. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

9. Индия и Гонконг, Китай сохраняют за собой право исключать «стажера» из сферы применения данной Статьи. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

10. Индия сохраняет за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказываемые студентом в Договаривающемся государстве, не подлежит налогообложению в этом государстве, при условии, что такие услуги непосредственно связаны с его обучением, и вправе вносить соответствующую поправку в пункт 1 статьи 15. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

11. Индия сохраняет за собой право ограничивать освобождение, предусмотренное в Статье, сроком в шесть лет. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 17 июля 2008 г. путем замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, заявляющей о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Бразилия и Сербия и Черногория сохраняют за собой право добавлять второй пункт, предусматривающий предоставление приезжающим студентам тех же налоговых льгот, послаблений или снижений, которые предоставляются резидентам в отношении любых субсидий, грантов и платежей за зависимые личные услуги.» Пункт 1 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем добавления Сербии и Черногории в список стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания и Бразилия сохраняют за собой право добавлять второй пункт, предусматривающий предоставление

приезжающим студентам тех же налоговых льгот, послаблений или снижений, которые предоставляются резидентам в отношении любых субсидий, грантов и платежей за зависимые личные услуги.» Пункт 1 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Албании в качестве страны, заявляющей о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия сохраняет за собой право добавлять второй пункт, предусматривающий предоставление приезжающим студентам тех же налоговых льгот, послаблений или снижений, которые предоставляются резидентам в отношении любых субсидий, грантов и платежей за зависимые личные услуги.» Пункт 1 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. путем исключения Латвии из списка стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Латвия, Литва и Марокко сохраняют за собой право ссылаться в этой Статье на любого стажера или практиканта.» Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путем исключения Эстонии из списка стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Эстония, Латвия, Литва и Марокко сохраняют за собой право ссылаться в этой Статье на любого стажера или практиканта.» Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Марокко в список стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Эстония, Латвия и Литва сохраняют за собой право ссылаться в этой Статье на любого стажера или практиканта.» Пункт 2 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Добавлен 15 июля 2014 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 3 в редакции до 22 июля 2010 г. был удалён согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Румыния сохраняет за собой право ограничивать освобождение, предусмотренное в Статье, сроком в 7 лет (максимальный срок обучения в Румынии).» Пункт 3 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 15 июля 2005 г. путем исключения Румынии из списка стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Румыния и Вьетнам сохраняют за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказываемые студентом или стажером в Договаривающемся государстве, не подлежит налогообложению в этом государстве, при условии, что такие услуги связаны с его обучением или стажировкой.» Пункт 4 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Изменён 15 июля 2005 г. путем исключения Малайзии из списка стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Малайзия и Таиланд сохраняют за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказываемые студентом или стажером в Договаривающемся государстве, не подлежит налогообложению в этом государстве, если такое вознаграждение не превышает определённой суммы, подлежащей согласованию, при условии, что такие услуги связаны с его обучением или стажировкой.» Пункт 5 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Изменён 21 ноября 2017 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017 года», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 22 июля 2010 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Бразилия,

Болгария, Индия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий и вправе вносить соответствующую поправку в пункт 1 статьи 15.» Пункт 6 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путем исключения Румынии и Словении из списка стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Бразилия, Болгария, Индия, Кот-д'Ивуар, Марокко, Китайская Народная Республика, Филиппины, Румыния, Сербия, Словения, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий и вправе вносить соответствующую поправку в пункт 1 статьи 15.» Пункт 6 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путем изменения списка стран, заявляющих о своей позиции, посредством добавления Индии и замены Сербии и Черногории на Сербию, а «Китай» на «Китайскую Народную Республику», согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Бразилия, Болгария, Китай, Кот-д'Ивуар, Марокко, Филиппины, Румыния, Сербия и Черногория, Словения, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий.» Пункт 6 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путем изменения списка стран, заявляющих о своей позиции, посредством добавления Сербии и Черногории и исключения Малайзии, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Бразилия, Болгария, Китай, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Филиппины, Румыния, Словения, Таиланд, Тунис и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий.» Пункт 6 был ранее изменён 28 января 2003 г. путем добавления Болгарии, Кот-д'Ивуара, Марокко, Словении и Туниса в список стран, заявляющих о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Бразилия, Китай, Малайзия, Филиппины, Румыния, Таиланд и Вьетнам сохраняют за собой право добавлять статью, касающуюся положения учителей, профессоров и исследователей, при соблюдении различных условий.» Пункт 6 был включён при добавлении этого раздела в 1997 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7: Изменён 17 июля 2008 г. для исправления незначительной редакционной ошибки путем замены фразы «services are» на «remuneration was» и добавления запятой после слова «maintenance». После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 7 гласил следующее: «7. Габон, Кот-д'Ивуар и Тунис сохраняют за собой право предусматривать, что вознаграждение за услуги, оказываемые студентом или стажером в посещаемом государстве, не подлежит налогообложению в этом государстве, при условии, что такие услуги получены для целей его содержания, обучения или стажировки.» Добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 8: Добавлен 28 января 2003 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 9: Изменён 22 июля 2010 г. путем добавления Гонконга, Китая в качестве страны, заявляющей о своей позиции, согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 9 гласил следующее: «9. Индия сохраняет за собой право исключать «стажера» из сферы применения данной Статьи.» Пункт 9 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 10: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 11: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу, озаглавленному «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 21

(ПРОЧИЕ ДОХОДЫ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиция по Статье

1. Албания, Аргентина, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Колумбия, Коста-Рика, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём добавления Коста-Рики в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2017 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Азербайджан, Беларусь, Бразилия, Колумбия, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Сингапур, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 1 ранее был изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Азербайджана, Колумбии и Сингапура и исключения Болгарии, в соответствии с отчётом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Габон, Индия, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 1 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Индонезии и исключения Чили и Словении, в соответствии с отчётом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР P (21) 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Чили, Габон, Индия, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия, Словения, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 1 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Чили и Индии, исключения Латвии и Литвы и замены Сербии и Черногории на Сербию, в соответствии с отчётом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Россия, Сербия и Черногория, Словения, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.»

POSITIONS ON ARTICLE 21

Пункт 1 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Сербии и Черногории и исключения Эстонии и Румынии, в соответствии с отчётом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Беларусь, Бразилия, Болгария, Эстония, Габон, Кот-д'Ивуар, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Румыния, Россия, Словения, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 1 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Болгарии, Габона, Кот-д'Ивуара, Марокко и Словении в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Аргентина, Беларусь, Бразилия, Эстония, Латвия, Литва, Малайзия, Румыния, Россия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по этой Статье, поскольку желают сохранить право облагать налогом доход, возникающий из источников в их собственной стране.» Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в

1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

P (21)

P(21)-2 MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) – © OECD 2019

POSITIONS ON ARTICLE 22 (CAPITAL) AND ITS COMMENTARY

Оговорки по Статье

1. Аргентина резервирует право облагать налогом капитал, отличный от имущества, упомянутого в пункте 3, который находится на её территории. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

2. Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по Статье, если и когда они вводят налоги на капитал. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

3. Индия резервирует право облагать налогом капитал согласно внутреннему законодательству. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Сингапура в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Болгария, Индонезия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по Статье, если и когда они вводят налоги на капитал.» Пункт 2 ранее был изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2010 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Болгария, Малайзия, Китайская Народная Республика, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по Статье, если и когда они вводят налоги на капитал.» P (22) Пункт 2 ранее был изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Бразилии и замены «China» на «the People’s Republic of China», в соответствии с отчётом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Болгария, Китай, Малайзия, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по Статье, если и когда они вводят налоги на капитал.» Пункт 2 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Болгарии в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее:

POSITIONS ON ARTICLE 22

«2. Китай, Малайзия, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорки по Статье, если и когда они вводят налоги на капитал.» Пункт 2 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Добавлен 17 июля 2008 г. отчётом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

P (22)

P(22)-2 MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) – © OECD 2019

POSITIONS ON ARTICLES 23 A AND 23 B (EXEMPTION METHOD AND CREDIT METHOD) AND ITS COMMENTARY

Оговорки по Статье

1. Албания, Аргентина, Бразилия, Индия, Кот-д’Ивуар, Малайзия, Марокко, Китайская Народная Республика, Сербия, Таиланд, Тунис и Вьетнам резервируют право добавлять положения об экономии налога (tax sparing provisions) в отношении налоговых льгот, предусмотренных их соответствующими национальными законодательствами. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2. Аргентина и Вьетнам резервируют право добавлять сопоставимый зачёт (matching credit) для всего дохода или его части, охватываемого статьями 10, 11 и 12, с тем результатом, что налог будет считаться уплаченным для целей Статьи об устранении двойного налогообложения по определённой ставке, подлежащей согласованию, от валового дохода. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

3. Бразилия резервирует право добавлять сопоставимый зачёт (matching credit) для всего дохода или его части, охватываемого статьями 11 и 12, с тем результатом, что налог будет считаться уплаченным для целей Статьи об устранении двойного налогообложения по определённой ставке, подлежащей согласованию, от валового дохода. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

4. Бразилия и Тунис резервируют право предусматривать, что доход, охватываемый Статьёй 10, освобождается или имеет право на сопоставимый зачёт (matching credit) в другом Договаривающемся государстве. (Изменён 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

5. Бразилия заявляет оговорку по пункту 4 Статьи 23 A. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Индии, замены Сербии и Черногории на Сербию и замены «China» на «the People's Republic of China», в соответствии с отчётом под названием «The 2008 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: P (23) «1. Албания, Аргентина, Бразилия, Китай, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Сербия и Черногория, Таиланд, Тунис и Вьетнам резервируют право добавлять положения об экономии налога (tax sparing provisions) в отношении налоговых льгот, предусмотренных их соответствующими национальными законодательствами.» Пункт 1 ранее был изменён 15 июля 2005 г. путём изменения списка стран, заявляющих оговорку, посредством добавления Сербии и Черногории и исключения Южной Африки, в соответствии с

отчётом под названием «The 2005 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Албания, Аргентина, Бразилия, Китай, Кот-д'Ивуар, Малайзия, Марокко, Южная Африка, Таиланд, Тунис и Вьетнам резервируют право добавлять положения об экономии налога (tax sparing provisions) в отношении налоговых льгот, предусмотренных их соответствующими национальными законодательствами.» Пункт 1 ранее был изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Кот-д'Ивуара, Марокко и Туниса в список стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Аргентина, Бразилия, Китай, Малайзия, Южная Африка, Таиланд и Вьетнам резервируют право добавлять положения об экономии налога (tax sparing provisions) в отношении налоговых льгот, предусмотренных их соответствующими национальными законодательствами.» Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 28 января 2003 г. путём добавления Туниса в качестве страны, заявляющей оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2002 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Бразилия резервирует право предусматривать, что доход, охватываемый Статьёй 10, освобождается или имеет право на сопоставимый зачёт (matching credit) в другом Договаривающемся государстве.» Пункт 4 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. отчётом под названием «The 1997 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Изменён 15 июля 2014 г. путём исключения Аргентины из списка стран, заявляющих оговорку, в соответствии с отчётом под названием «The 2014 Update to the Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 29 апреля 2000 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Аргентина и Бразилия заявляют оговорку по пункту 4 Статьи 23 A.»

Пункт 5 был добавлен 29 апреля 2000 г. отчётом под названием «The 2000 Update to the

P (23) Model Tax Convention», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г.

P(23)-2 MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) – © OECD 2019

POSITIONS ON ARTICLE 24 (NON-DISCRIMINATION) AND ITS COMMENTARY

Оговорки по Статье

Пункт 1

1. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2. Бразилия, Колумбия, Румыния, Россия, Сингапур, Таиланд и Вьетнам заявляют оговорку по второму предложению пункта 1. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

2.1 Болгария резервирует право опускать слова «other or» в первом предложении пункта 1. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

2.2 Индонезия, Малайзия и Тунис резервируют право ограничивать сферу действия Статьи резидентами Договаривающихся государств. (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.3 Сингапур резервирует право добавлять положение, устанавливающее, что предоставление налоговых льгот её гражданам, направленных на стимулирование экономического или социального развития, не должно толковаться как дискриминационное. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

3. (Удалён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

4. Албания, Болгария, Индия, Малайзия, Филиппины, Россия, Сербия, Сингапур и Вьетнам резервируют право не включать пункт 2 в свои конвенции. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

5. Аргентина резервирует право применять налог на прибыль филиалов (branch profits tax). (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY) P (24)

6. Бразилия заявляет оговорку по пункту 3, поскольку роялти, уплачиваемые постоянным представительством (ПП), расположенным в Бразилии, его головному офису за рубежом, не подлежат вычету согласно её законодательству. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

POSITIONS ON ARTICLE 24

7. Таиланд резервирует право применять налог на перевод прибыли (profit remittance tax) и специальный режим налогообложения в отношении сельскохозяйственной производственной деятельности. (Изменён 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

7.1 Марокко резервирует право добавлять пункт, устанавливающий, что ничто в этой статье не может быть истолковано как запрещающее Марокко применять налог на филиалы (branch tax), своё внутреннее законодательство о недостаточной капитализации (thin-capitalisation) и трансфертном ценообразовании. (Добавлен 28 января 2003 г.; см. HISTORY)

7.2 Аргентина резервирует право предусматривать в пункте 3, что никакие освобождения или льготы, предусмотренные её внутренним законодательством, не предоставляются до тех пор, пока это приведёт к передаче налогов иностранным налоговым администрациям. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7.3 Колумбия резервирует право взимать свой налог на перевод прибыли, относящейся к постоянным представительствам (ПП). (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

8. Вьетнам заявляет оговорку по этому пункту в случае процентов, уплачиваемых нерезидентам, которые не подлежат налогу у источника. (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

8.1 Малайзия заявляет оговорку по этому пункту в случае процентов, роялти или платежей за технические услуги, уплачиваемых нерезидентам, в отношении которых не был удержан налог у источника. (Добавлен 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

8.2 Сингапур заявляет оговорку по этому пункту в случае процентов, уплачиваемых нерезидентам, в отношении которых не был удержан налог у источника. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

8.3 Аргентина резервирует право не включать пункт 4 Статьи 24. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Пункт 5

P (24)

9. Бразилия резервирует право включать после слов «другие аналогичные предприятия первого упомянутого Государства» слова «чей капитал полностью или частично, прямо или косвенно, принадлежит или контролируется одним или несколькими резидентами третьего государства». (Добавлен 23 октября 1997 г.; см. HISTORY)

P(24)-2 MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) – © OECD 2019

POSITIONS ON ARTICLE 24

Пункт 6

10. Албания, Аргентина, Бразилия, Болгария, Колумбия, Малайзия, Филиппины, Румыния, Сербия, Сингапур, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина резервируют право ограничивать сферу действия Статьи налогами, охватываемыми Конвенцией. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

Оговорки по Комментарию

11. Индия, Малайзия и Сингапур оговорют свою позицию в отношении толкования, изложенного в пункте 44. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

11.1 Аргентина не согласна с толкованием, изложенным в пункте 44, поскольку Аргентина считает, что пункт 3 Статьи 24 не препятствует государству устанавливать, на любом основании, льготный налоговый режим, на который могут претендовать только резиденты. (Добавлен 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

12. Индия оставляет за собой право добавить пункт, поясняющий, что данное положение не может быть истолковано ни как препятствующее Договаривающемуся государству облагать прибыль постоянного представительства (ПП), которое компания другого Договаривающегося государства имеет в первом упомянутом Государстве, по ставке налога, превышающей ставку, применяемую к прибыли аналогичной компании первого упомянутого Договаривающегося государства, ни как противоречащее положениям пункта 3 Статьи 7 (в редакции до обновления Модельной налоговой конвенции 2010 года). (Изменён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия оставляет за собой право опустить слова «в частности в отношении резидентства» в пункте 1.» Пункт 1 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. P (24) Пункт 2: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Колумбии и Сингапура в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Румыния, Россия, Таиланд и Вьетнам оговорют свою позицию в отношении второго предложения пункта 1.» Пункт 2 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём

исключения Чили из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной

налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Чили, Румыния, Россия, Таиланд и Вьетнам оговорют свою позицию в отношении второго предложения пункта 1.» Пункт 2 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Бразилии и Чили в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Румыния, Россия, Таиланд и Вьетнам оговорют свою позицию в отношении второго предложения пункта 1.» Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём исключения Бразилии из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Румыния, Россия, Таиланд и Вьетнам оговорют свою позицию в отношении второго предложения пункта 1.» Пункт 2 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2.1: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 2.2: Изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Малайзия и Тунис оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи резидентами Договаривающихся государств.» Пункт 2.2 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Малайзии в качестве страны, указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Тунис оставляет за собой право ограничивать сферу действия Статьи резидентами Договаривающихся государств.» Пункт 2.2 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 2.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 3: Удалён 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 3 гласил следующее: P (24) «3. Бразилия оставляет за собой право опустить слова «в частности в отношении резидентства» в пункте 2.» Пункт 3 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, добавлением Сингапура и исключением Эстонии, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил следующее:

«4. Албания, Болгария, Эстония, Индия, Малайзия, Филиппины, Россия, Сербия и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Чили из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Албания, Болгария, Чили, Эстония, Индия, Малайзия, Филиппины, Россия, Сербия и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, добавлением Чили и Индии и заменой Сербии и Черногории на Сербию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Албания, Болгария, Эстония, Малайзия,

Филиппины, Россия, Сербия и Черногория и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Албания, Болгария, Эстония, Малайзия, Филиппины, Россия и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании и Болгарии в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 29 апреля 2000 г. и до 28 января 2003 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Эстония, Малайзия, Филиппины, Россия и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был ранее изменён 29 апреля 2000 г. путём добавления Эстонии в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2000 года», принятым Советом ОЭСР 29 апреля 2000 г. После 23 октября 1997 г. и до 29 апреля 2000 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Малайзия, Филиппины, Россия и Вьетнам оставляют за собой право не включать пункт 2 в свои конвенции.» Пункт 4 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. P (24) Пункт 6: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7: Изменён 17 июля 2008 г. путём исключения Вьетнама из списка стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 7 гласил следующее:

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 24

«7. Таиланд и Вьетнам оставляют за собой право применять налог на перевод прибыли и специальный режим налогообложения в отношении сельскохозяйственной производственной деятельности.» Пункт 7 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 7.1: Добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 7.2: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 7.2 был удалён и новый пункт 7.2 был добавлен докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 15 июля 2005 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 7.2 гласил следующее: «7.2 Южная Африка оставляет за собой право добавить пункт, предусматривающий, что ничто в Статье не будет препятствовать Южной Африке облагать прибыль, относящуюся к постоянному представительству (ПП) в Южной Африке компании, не являющейся резидентом, налогом по ставке, не превышающей ставку обычного налога на компании более чем на пять процентных пунктов.» Пункт 7.2 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 7.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 8: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 8.1: Добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 8.2: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 8.3: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 9: Включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 10: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Аргентины, Колумбии и Сингапура в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г.

и до 15 июля 2014 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Албания, Бразилия, Болгария, Малайзия, Филиппины, Румыния, Сербия, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи налогами, на которые распространяется действие Конвенции.»

Пункт 10 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Чили из списка

Р (24) стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Албания, Бразилия, Болгария, Чили, Малайзия, Филиппины, Румыния, Сербия, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи налогами, на которые распространяется действие Конвенции.» Пункт 10 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём изменения списка стран, указывающих позицию, добавлением Чили, исключением России и заменой Сербии и Черногории на Сербию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой

конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Албания, Бразилия, Болгария, Малайзия, Филиппины, Румыния, Россия, Сербия и Черногория, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи налогами, на которые распространяется действие Конвенции.» Пункт 10 был ранее изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Сербии и Черногории в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Албания, Бразилия, Болгария, Малайзия, Филиппины, Румыния, Россия, Таиланд, Тунис, Вьетнам и Украина оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи налогами, на которые распространяется действие Конвенции.» Пункт 10 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Албании, Болгарии и Туниса в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002 года», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 10 гласил следующее: «10. Бразилия, Малайзия, Филиппины, Румыния, Россия, Таиланд, Вьетнам и Украина оставляют за собой право ограничивать сферу действия Статьи налогами, на которые распространяется действие Конвенции.» Пункт 10 был включён, когда этот раздел был добавлен в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 11: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Сингапура в список стран, указывающих позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Индия и Малайзия оговорют свою позицию в отношении толкования, изложенного в пункте 44.» Пункт 11 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Малайзии в качестве страны, указывающей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 11 гласил следующее: «11. Индия оговаривает свою позицию в отношении толкования, изложенного в пункте 44.» Пункт 11 был добавлен вместе с предшествующим ему заголовком 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 11.1: Добавлен 15 июля 2014 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014 года», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. Пункт 12: Изменён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010 года», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 12 гласил следующее: Р (24) «12. Индия оставляет за собой право добавить пункт, поясняющий, что данное положение не может быть истолковано ни как препятствующее Договаривающемуся государству облагать прибыль постоянного представительства (ПП), которое компания другого Договаривающегося государства имеет в первом упомянутом Государстве, по ставке налога, превышающей ставку, применяемую к прибыли аналогичной компании первого упомянутого Договаривающегося государства, ни как противоречащее положениям пункта 3

Статьи 7.» Пункт 12 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008 года», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25

(ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (МАР)) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

Пункт 1

1. Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на последнюю фразу пункта 1. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

1.1 Казахстан оставляет за собой право на вторую фразу пункта 1 и оставляет за собой право дополнить пункт следующей фразой: «В случае судебного разбирательства судебное решение не может быть пересмотрено компетентным органом Казахстана.» (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

Пункт 2

2. Болгария, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 3

3. Таиланд, Тунис и Украина оставляют за собой право на вторую фразу пункта 3 на том основании, что они не обладают полномочиями в соответствии со своим соответствующим законодательством устранять двойное налогообложение в случаях, не предусмотренных Конвенцией. (Изменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Пункт 4

4. Бразилия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Сингапур, Таиланд и Украина оставляют за собой право опустить слова «в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей». (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY) P (25)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25

Пункт 5

4.1 Бразилия, Индия, Индонезия, Китайская Народная Республика, Сербия, Южная Африка и Гонконг (Китай) оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

4.2 Сингапур оставляет за собой право изменять пункт 5 в своих соглашениях. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

5. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 6.1, поскольку считает, что термин, не определённый в договоре, может иметь только то значение, которое он имеет в соответствии с законодательством Государства, применяющего Конвенцию, и не может быть определён компетентными органами в соответствии со статьёй 25 при разрешении путём взаимного согласования трудностей или сомнений, касающихся толкования или применения Конвенции. (Заменён 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

6. Аргентина считает, что пункт 1 Статьи не обязывает компетентные органы начинать или принимать к рассмотрению случай процедуры взаимного согласования, когда налогоплательщик

заявляет, что налогообложение не соответствует Конвенции в отношении гипотетического, а не фактического случая. (Заменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

7. В отношении пункта 25 Индия придерживается мнения, что компетентные органы могут достичь соглашения в соответствии со статьёй 25 во время рассмотрения дела в соответствии с внутренним законодательством. Однако налогоплательщик имеет право либо принять, либо отклонить решение. Если налогоплательщик принимает решение, он должен отозвать иск, поданный в соответствии с внутренним законодательством. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

8. Индия не согласна с мнением, выраженным в пункте 42, что налогоплательщику может быть разрешено отложить принятие решения, согласованного в результате процедуры взаимного согласования, до тех пор, пока суд не вынесет своё решение по этому делу. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY) P (25)

9. Ссылаясь на пункты 86 и 87, Бразилия, поскольку имеет очень строгую политику налоговой тайны, которая препятствует раскрытию информации, связанной с делом, третьей стороне, придерживается мнения, что процедуры взаимного согласования не должны обсуждаться и реализовываться кем-либо, кроме компетентных органов Договаривающихся государств, которые должны приложить все усилия для достижения подходящего двустороннего решения.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25

(Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

10. Индия не согласна с толкованием, данным в пункте 14, поскольку не согласна с мнением, что процедура взаимного согласования может быть начата, когда налогообложение представляется как вероятный риск. Индия считает, что она может быть начата только тогда, когда налогообложение представляется как определённый риск. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

11. Индия не согласна с мнением, что все обстоятельства, при которых Государство будет отказывать в доступе к процедуре взаимного согласования, должны быть чётко изложены в Конвенции. Она придерживается мнения, что формулировка статьи 25 позволит отказывать в доступе к процедуре взаимного согласования в отношении определённых случаев. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Бразилии из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на последнюю фразу пункта 1.» Пункт 1 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём исключения России из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия, Филиппины, Россия и Таиланд оставляют за собой право на последнюю фразу пункта 1.» Пункт 1 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 1.1: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 2: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Аргентины и Бразилии из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 15 июля 2014 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 2 гласил следующее: P (25) «2. Аргентина, Бразилия, Болгария, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.» Пункт 2 был ранее изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Аргентины и Болгарии в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление

Модельной налоговой конвенции 2014», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.» Пункт 2 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём исключения Чили из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятому Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Чили, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.» Пункт 2 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём добавления Чили в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Филиппины и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.» Пункт 2 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём исключения Словакии из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Филиппины, Словакия и Таиланд оставляют за собой право на вторую фразу пункта 2. Эти страны считают, что реализация мер по устранению и возврату налогов после взаимного согласования должна оставаться связанной со сроками, установленными их внутренним законодательством.» Пункт 2 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 3: Изменён 21 ноября 2017 г. путём исключения Бразилии из списка стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 28 января 2003 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Бразилия, Таиланд, Тунис и Украина оставляют за собой право на вторую фразу пункта 3 на том основании, что они не обладают полномочиями в соответствии со своим соответствующим законодательством устранять двойное налогообложение в случаях, не предусмотренных Конвенцией.» Пункт 3 был ранее изменён 28 января 2003 г. путём добавления Туниса в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление P (25) Модельной налоговой конвенции 2002», принятому Советом ОЭСР 28 января 2003 г. После 23 октября 1997 г. и до 28 января 2003 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Бразилия, Таиланд и Украина оставляют за собой право на вторую фразу пункта 3 на том основании, что они не обладают полномочиями в соответствии со своим соответствующим законодательством устранять двойное налогообложение в случаях, не предусмотренных Конвенцией.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25

Пункт 3 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Сингапура в список стран, указавших свою позицию, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Бразилия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Филиппины, Таиланд и Украина оставляют за собой право опустить слова «в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей».» Пункт 4 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём замены «Китая» на «Китайскую Народную Республику», согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 23 октября 1997 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 4 гласил следующее: «4.

Бразилия, Китай, Малайзия, Филиппины, Таиланд и Украина оставляют за собой право опустить слова «в том числе через совместную комиссию, состоящую из них самих или их представителей».» Пункт 4 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятому Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4.1: Добавлен вместе с предыдущим пунктом 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 4.2: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 5: Заменён 21 ноября 2017 г., когда пункт 5 был удалён и добавлен новый пункт 5, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. После 17 июля 2008 г. и до 21 ноября 2017 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Бразилия и Индия не согласны с толкованием, данным в пунктах 11 и 12; они придерживаются мнения, что при отсутствии пункта 2 в Статье 9 экономическое двойное налогообложение, возникающее из корректировок трансфертного ценообразования, не подпадает под сферу применения процедуры взаимного согласования, установленной в Статье 25.» Пункт 5 был добавлен вместе с предыдущим заголовком 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 6: Заменён 15 июля 2014 г., когда пункт 6 был удалён и добавлен новый пункт 6, согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятому Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 17 июля 2008 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 6 гласил следующее: «6. В отношении пункта 14 Аргентина оставляет за собой право не начинать и не принимать к рассмотрению случай процедуры взаимного согласования, если налогообложение, не соответствующее Конвенции, не было начислено или не было сообщено налогоплательщику.» P (25) Пункт 6 был добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 7: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 8: Добавлен 17 июля 2008 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятому Советом ОЭСР 17 июля 2008 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 25

Пункт 9: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 10: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 11: Добавлен 21 ноября 2017 г. согласно докладу под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятому Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

P (25)

P(25)-6 MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) – © OECD 2019

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 26

(ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2. Индия оставляет за собой право включать документы или заверенные копии документов в сферу действия настоящей Статьи. (Добавлен 17 июля 2008 г.; см. HISTORY)

2.1 Марокко и Таиланд оставляют за собой право не включать слова «Обмен информацией не ограничивается Статьями 1 и 2» в пункт 1. (Изменён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

2.2 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.3 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

2.4 (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

Позиции по Комментарию

3. В отношении пункта 10.3 Комментария Гонконг (Китай) желает уточнить свою позицию по обмену информацией, который существовал до вступления в силу двустороннего соглашения. Ввиду требований своего внутреннего законодательства Гонконг (Китай) будет обмениваться информацией, относящейся к налоговым периодам, только после того, как соглашение вступило в силу. (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

4. (Удалён 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

5. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

6. (Удалён 15 июля 2005 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия оставляет за собой право не включать слово «public» в последнее предложение пункта 2 своих конвенций.» P (26) Пункт 1 был изменён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Бразилия оставляет за собой право не включать последнее предложение пункта 1 в свои конвенции.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 26

Пункт 1 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2: Добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 2 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2 гласил следующее: «2. Бразилия, Малайзия и Таиланд оставляют за собой право не включать слова «Обмен информацией не ограничивается Статьёй 1» в пункт 1.» Пункт 2 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 2.1: Изменён 15 июля 2005 г. путём добавления Таиланда в качестве страны, указавшей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 28 января 2003 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 2.1 гласил следующее: «2.1 Марокко оставляет за собой право не включать слова «Обмен информацией не ограничивается Статьями 1 и 2» в пункт 1.» Пункт 2.1 был добавлен 28 января 2003 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 2.2: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 15 июля 2005 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.2 гласил следующее: «2.2 Малайзия и Таиланд оставляют за собой право не включать пункт 4 в свои конвенции.» Пункт 2.2 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 2.3: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.3 гласил следующее: «2.3 Бразилия, Малайзия, Румыния, Сербия и Таиланд оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции.» Пункт 2.3 был изменён 17 июля 2008 г. путём замены Сербии и Черногории на Сербию в качестве страны, указавшей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 15 июля 2005 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 2.3 гласил следующее: «2.3 Бразилия, Малайзия, Румыния, Сербия и Черногория и Таиланд оставляют за собой право не включать пункт 5 в свои конвенции.» Пункт 2.3 был добавлен 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. Пункт 2.4: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 2.4 гласил следующее: P (26) «2.4 Чили в целом может предоставлять информацию, находящуюся у банков и иных финансовых учреждений, но оставляет за собой право не предоставлять определённую информацию для целей гражданского

налогообложения, такую как информация о переводах денежных средств, операциях по расчётным счетам и остатках на счетах, которая является конфиденциальной согласно чилийскому законодательству.»

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 26

Пункт 2.4 был добавлен 17 июля 2008 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. Пункт 3: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. Пункт 3 в редакции до 15 июля 2005 г. был удалён докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 3 гласил следующее: «3. Бразилия желает указать, что в отношении пункта 11 Комментария ей было бы затруднительно, ввиду её строгого внутреннего законодательства и административной практики в отношении процедуры обнародования информации, полученной на основании внутреннего законодательства, предоставлять запрашиваемую информацию, если только запрашивающее Государство не имеет сопоставимого внутреннего законодательства и административной практики в отношении этой процедуры.» Пункт 3 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 4: Удалён 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 23 октября 1997 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 4 гласил следующее: «4. Малайзия желает указать, что в отношении пункта 11 Комментария ей было бы затруднительно, ввиду её строгого внутреннего законодательства и административной практики в отношении процедуры обнародования определённой информации, полученной на основании внутреннего законодательства, предоставлять запрашиваемую информацию.» Пункт 4 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 5: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 5 гласил следующее: «5. Вопреки толкованию, изложенному в пунктах 14–16 Комментария, Бразилия придерживается мнения, что Статья не возлагает на неё обязанности проводить расследования от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не возникает обязательства по её собственному налогу, поскольку проведение таких расследований противоречило бы её законодательству и административной практике.» Пункт 5 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г. Пункт 6: Удалён 15 июля 2005 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2005», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2005 г. После 23 октября 1997 г. и до 15 июля 2005 г. пункт 6 гласил следующее: «6. Вопреки толкованию, изложенному в пунктах 14–16 Комментария, Малайзия придерживается мнения, что Статья не возлагает на неё обязанности проводить расследования от имени Договаривающегося государства в случаях, когда не возникает обязательства по её собственному налогу.» Пункт 6 был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР Р (26) 23 октября 1997 г.

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 28

(ЧЛЕНЫ ДИПЛОМАТИЧЕСКИХ МИССИЙ И КОНСУЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиция по Статье

1. Учитывая, что Гонконг, Китай не является суверенным государством, а является специальным административным районом Китайской Народной Республики, Гонконг, Китай оставляет за собой право заменить в настоящей Статье «дипломатические миссии» на «правительственные миссии». (Добавлен 22 июля 2010 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Добавлен 22 июля 2010 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г.

P (28)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 29

(ПРАВО НА ЛЬГОТЫ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиции по Статье

1. Индия оставляет за собой право ограничить производную льготу (derivative benefit) по пункту 4 Статьи 29 эквивалентными бенефициарами, которые напрямую владеют акциями резидента. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

2. Сингапур сохраняет свою позицию в отношении пункта 8. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

3. Индонезия оставляет за собой право урегулировать Статью 29 путём двусторонних переговоров. (Добавлен 21 ноября 2017 г.; см. HISTORY)

HISTORY Пункт 1: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 2: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 3: Добавлен 21 ноября 2017 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г.

P (29)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 30

(ТЕРРИТОРИАЛЬНОЕ РАСПРОСТРАНЕНИЕ) И ЕЁ КОММЕНТАРИЮ

Позиция по Статье

1. Индонезия, Малайзия, Китайская Народная Республика, Сингапур и Таиланд сохраняют свою позицию в отношении настоящей Статьи. (Изменён 15 июля 2014 г.; см. HISTORY)

HISTORY Позиции по Статье 29 были переобозначены как Позиции по Статье 30 21 ноября 2017 г. после добавления новой Статьи 29 (Право на льготы) и последующей перенумерации Статей 29, 30 и 31 в Статьи 30, 31 и 32 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Позиции по Статье 28 были переобозначены как Позиции по Статье 29 28 января 2003 г. после добавления новой Статьи 27 (Содействие во взыскании налогов) и последующей перенумерации Статей 27, 28, 29 и 30 в Статьи 28, 29, 30 и 31 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г. Пункт 1: Соответствует пункту 1 Позиций по Статье 29 в редакции до 21 ноября 2017 г. В эту дату пункт 1 Позиций по Статье 29 был перенумерован как пункт 1 Позиций по Статье 30 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2017», принятым Советом ОЭСР 21 ноября 2017 г. Пункт 1 был изменён 15 июля 2014 г. путём добавления Малайзии и Сингапура в список стран, указавших позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2014», принятым Советом ОЭСР 15 июля 2014 г. После 22 июля 2010 г. и до 15 июля 2014 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Индонезия, Китайская Народная Республика и Таиланд сохраняют свою позицию в отношении настоящей Статьи.» Пункт 1 был ранее изменён 22 июля 2010 г. путём добавления Индонезии в качестве страны, указавшей позицию, докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2010», принятым Советом ОЭСР 22 июля 2010 г. После 17 июля 2008 г. и до 22 июля 2010 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Китайская Народная Республика и Таиланд сохраняют свою позицию в отношении настоящей Статьи.» Пункт 1 был ранее изменён 17 июля 2008 г. путём замены «Китая» на «Китайскую Народную Республику» докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2008», принятым Советом ОЭСР 17 июля 2008 г. После 28 января 2003 г. и до 17 июля 2008 г. пункт 1 гласил следующее: «1. Китай и Таиланд сохраняют свою позицию в отношении настоящей Статьи.» Пункт 1 в редакции после 28 января

2003 г. соответствовал пункту 1 Позиций по Статье 28. Пункт 1 Позиций по Статье 28 был переобозначен как пункт 1 Позиций по Статье 29 докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 2002», принятым Советом ОЭСР 28 января 2003 г.

P (30)

ПОЗИЦИИ ПО СТАТЬЕ 30

Пункт 1 Позиций по Статье 28 в редакции до 28 января 2003 г. был включён при добавлении данного раздела в 1997 г. докладом под названием «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997», принятым Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.

Volume II

ПРЕДЫДУЩИЕ ОТЧЕТЫ

ПРИЛОЖЕНИЕ

Содержание

Том II

Предыдущие отчеты, относящиеся к Модельной налоговой конвенции . . . . . R-i

Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования (MAP) ..... **R(1)-1**

Налогообложение доходов от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования ..... **R(2)-1**

Налогообложение доходов от сдачи в аренду контейнеров ..... **R(3)-1**

Недостаточная капитализация ..... **R(4)-1**

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний ..... **R(5)-1**

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных структур ..... **R(6)-1**

Налогообложение доходов от развлекательной, артистической и спортивной деятельности ..... **R(7)-1**

Преодоление действия налоговых договоров ..... **R(8)-1**

Правило 183 дней: некоторые проблемы применения и толкования ..... **R(9)-1**

Налоговый режим программного обеспечения ..... **R(10)-1**

Треугольные случаи ..... **R(11)-1**

Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы ..... **R(12)-1**

Присвоение дохода постоянным представительствам (ПП) ..... **R(13)-1**

Льготное налогообложение (tax sparing): пересмотр ..... **R(14)-1**

Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам ..... **R(15)-1**

Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... **R(16)-1**

Ограничение права на льготы по договору ..... **R(17)-1**

Вопросы квалификации договоров, возникающие в связи с электронной коммерцией ..... **R(18)-1**

Вопросы, возникающие в соответствии со статьей 5 (Постоянное представительство (ПП)) Модельной налоговой конвенции ..... **R(19)-1**

Трансграничные вопросы подоходного налога, возникающие в связи с планами опционов на акции для сотрудников ..... **R(20)-1**

Улучшение разрешения споров по налоговым договорам ..... **R(21)-1**
Применение и толкование статьи 24
(Недискриминация) ..... **R(22)-1**
Вопросы налоговых договоров, связанные с REITs ..... **R(23)-1**
Предоставление льгот по договору в отношении дохода
коллективных инвестиционных фондов ..... **R(24)-1**
Вопросы налоговых договоров, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы ..... **R(25)-1**
Вопросы, связанные со статьей 17 Модельной
налоговой конвенции ОЭСР ..... **R(26)-1**
Приложение. Рекомендация Совета ОЭСР относительно
Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале **A-1**

ПРЕДЫДУЩИЕ ОТЧЕТЫ, ОТНОСЯЩИЕСЯ К МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

В данном разделе воспроизведены отчеты, принятые после публикации Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала 1977 года, которые привели к изменениям в тексте статей Модельной налоговой конвенции или Комментария к ней. Хотя эти отчеты служат полезной основой для статей и Комментария, следует отметить, что, в отличие от них, они не обновляются периодически и поэтому могут больше не отражать мнения Комитета по налоговым вопросам.

R (1)

Трансфертное ценообразование, соответствующие корректировки и процедура взаимного согласования (принято Советом ОЭСР 24 ноября 1982 г.)

Содержание

Введение ..... **R(1)-2**
I. Краткое описание проблемы ..... **R(1)-3**
II. Опыт применения процедур, доступных в настоящее время для избежания
или устранения двойного налогообложения ..... **R(1)-7**
A. Соответствующие корректировки ..... **R(1)-8**
B. Процедура взаимного согласования (MAP) ..... **R(1)-9**
III. Возможность обязательных соответствующих корректировок, подлежащих
арбитражному разбирательству ..... **R(1)-12**
IV. Возможные улучшения для более удовлетворительного использования
существующих механизмов избежания двойного налогообложения ..... **R(1)-19**
A. Соответствующие корректировки ..... **R(1)-20**
B. Процедура взаимного согласования (MAP) ..... **R(1)-21**
1. Разъяснение сферы применения статьи 25 Модельной конвенции ОЭСР
об избежании двойного налогообложения ..... **R(1)-21**
2. Процедурные аспекты ..... **R(1)-24**
a) Сроки и временной фактор ..... **R(1)-24**
b) Делегирование полномочий и совместные консультации ..... **R(1)-27**
c) Участие налогоплательщика ..... **R(1)-28**
d) Комплексные соглашения ..... **R(1)-31**
e) Процедуры одностороннего информирования ..... **R(1)-31**
3. Другие предложения ..... **R(1)-32**
V. Выводы ..... **R(1)-34**
A. Общие выводы ..... **R(1)-34**
B. Возможные практические улучшения процедуры взаимного согласования (MAP) ..... **R(1)-35**
C. Заключительные замечания ..... **R(1)-36**
Примечания и ссылки ..... **R(1)-37**

ПРИЛОЖЕНИЕ. Выдержки из Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения
доходов и капитала 1977 года ..... R(1)-39

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ВВЕДЕНИЕ

1. Тема, кратко обозначаемая как «соответствующие корректировки», охватывает широкий круг проблем, которые возникают, если трансфертные цены или распределения прибыли, принятые предприятием в его операциях с ассоциированным предприятием в другой стране, не принимаются налоговыми органами одной или другой из затронутых стран. Если, как следствие, цены или распределения корректируются или предлагаются к корректировке для целей налогообложения в одной из стран, возникает вопрос о том, должна ли быть сделана «соответствующая корректировка» в другой стране или же первоначальная корректировка сама по себе должна быть изменена, с соответствующей корректировкой во второй стране или без нее. Дальнейший вопрос возникает о том, что должно произойти, если два налоговых органа не смогут договориться по этому вопросу.

2. При составлении Отчета 1979 года о трансфертном ценообразовании и многонациональных предприятиях1 Комитет по налоговым вопросам, признавая, что тема соответствующих корректировок имеет отношение к теме трансфертного ценообразования и создает общие проблемы для многонациональных предприятий, решил, что она не должна быть включена в отчет на том этапе (см. пункт 8 отчета). Комитет тогда придерживался мнения, что эта тема выходит за рамки их задачи на тот момент. Более того, казалось возможным, что любое обсуждение этой темы может потребовать детального рассмотрения формулировок существующих положений Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, не только тех, что касаются соответствующих корректировок, но и тех, что связаны с процедурами взаимного согласования (статьи 9 и 25 Модельной конвенции ОЭСР 1977 года, см. Приложение), и что это потребует отдельного изучения. В своем Ответе на Отчет 1979 года BIAC (Консультативный комитет по вопросам бизнеса и промышленности при ОЭСР), который в целом отвечает за представление интересов частного сектора в ОЭСР, однако, посчитал такой подход слишком ограничительным и настоятельно призвал «начать и завершить рассмотрение этой темы как можно скорее».

3. При подготовке настоящего отчета Комитет счел необходимым рассмотреть опыт, накопленный к настоящему времени в этой области как налоговыми администрациями, так и многонациональными предприятиями (МНП), в отношении проведения соответствующих корректировок (или устранения необходимости в них), а также рассмотреть, какие возможные изменения в существующих механизмах или отклонения от них могут потребоваться. Им очень помогли доказательства, представленные как устно, так и письменно МНП, представленными BIAC, и ссылки на эти доказательства сделаны в различных частях отчета. Однако такие ссылки не следует обязательно рассматривать как одобрение их мнений.

4. Отчет организован следующим образом. После краткого обзора ситуаций, в которых может возникнуть необходимость в соответствующих

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И МАР

корректировках (Глава I), отчет рассматривает (в Главе II) опыт налоговых органов стран-членов ОЭСР в применении положений и процедур, уже имеющихся у них для разрешения разногласий между ними в области трансфертного ценообразования и других вопросов, возникающих в рамках их соглашений об избежании двойного налогообложения, а также проблемы, возникающие для налогоплательщиков в этом контексте. В Главе III отчет рассматривает конкретное предложение о создании механизмов для обязательных соответствующих корректировок, подлежащих арбитражной процедуре, а в Главе IV отчет обсуждает ряд способов, с помощью которых можно обеспечить более удовлетворительное использование существующих процедур. В Главе V отчет резюмирует основные выводы, сделанные Комитетом в ходе рассмотрения этих вопросов.

I. КРАТКОЕ ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

5. Если операция осуществляется через международные границы между двумя ассоциированными предприятиями, и одним из затронутых Государств производится корректировка трансфертной цены для целей налогообложения, то такая корректировка, если она увеличивает прибыль, облагаемую налогом в этом Государстве, может привести к экономическому двойному налогообложению. То есть она может привести к налогообложению двумя Государствами одной и той же прибыли или дохода в руках двух отдельных, но ассоциированных лиц.2 В более общем смысле аналогичный результат может возникнуть, когда доход, полученный МНП и распределенный одним Государством для целей налогообложения составной части этого предприятия, расположенной в этом Государстве, также распределяется другим Государством другой составной части, расположенной во втором Государстве. В настоящем отчете удобно ссылаться, в большинстве случаев, просто на корректировки трансфертного ценообразования (или их «соответствующие корректировки»), но эту фразу следует толковать, где это уместно, как охватывающую также такие распределения прибыли (или их перераспределение).

6. Однако экономическое двойное налогообложение не обязательно будет следствием этих ситуаций. Оно, возможно, не возникнет, если, например, производится корректировка трансфертной цены в отношении операции, которая прошла через третье ассоциированное лицо в стране, не облагающей налогом доходы или прибыль (налоговая гавань). В этом случае корректировка может лишь привести к тому, что большая часть прибыли подпадёт под налогообложение в Государстве, производящем корректировку. Другая ситуация, при которой экономическое двойное налогообложение не возникнет, — это когда прибыль, хотя в принципе и подлежит налогообложению в обоих Государствах, фактически не облагается налогом в одном из них из-за освобождения или льготы, предусмотренных законодательством этого Государства. Таким образом, оно может быть смягчено или устранено, если Государство материнской компании зачитывает в счёт своего собственного налога на дивиденд, полученный от дочерней компании, не только любой налог у источника, удержанный с дивиденда, но и налог, взимаемый с прибыли дочерней компании, которая лежит в основе этого дивиденда. И, конечно, двойное

налогообложение не возникнет, если Государство, взимающее налог с прибыли или дохода другого ассоциированного предприятия, произведёт адекватную соответствующую корректировку в сторону уменьшения — либо налогооблагаемой прибыли этого предприятия, либо налога, подлежащего с него взиманию.

7. Необходимость для налоговых органов производить корректировки трансфертного ценообразования и соответствующие корректировки в принципе избегается, если МНП последовательно применяют для целей налогообложения политику трансфертного ценообразования, основанную на принципе «вытянутой руки», и, безусловно, не следует полагать, что они никогда этого не делают. Однако можно возразить, что признанные трудности для налоговых органов в определении цены «вытянутой руки» в различных обстоятельствах могут также испытываться и самими МНП и что подлинные усилия МНП следовать принципу «вытянутой руки» поэтому не обязательно удовлетворят налоговые органы во всех случаях. Тем не менее представляется очевидным, что такие усилия должны по крайней мере весьма значительно ограничить число случаев, когда корректировки налоговых органов считаются необходимыми.

8. Что касается самих налоговых органов, то они также могут надеяться избежать необходимости урегулирования разногласий с налоговыми органами других стран относительно трансфертных цен, если они последовательно следуют принципам «вытянутой руки», изложенным в Модельной конвенции 1977 г. и Отчёте 1979 г. В этом контексте пункт 15 этого Отчёта может иметь особое значение. Здесь указывается, что «поскольку оценка цены „вытянутой руки“ очень часто зависит от тщательного суждения и разрешения многих, возможно, противоречивых соображений путём переговоров между налоговыми органами и соответствующим предприятием, из этого следует, что если фактически уплаченные цены могут быть подтверждены приемлемыми доказательствами как цены „вытянутой руки“, то не было бы оправдания стремиться производить лишь

незначительные или предельные корректировки к ним для целей налогообложения. Аналогичным образом налоговому органу следует без веской причины воздерживаться от изменения ценового соглашения, разумно и последовательно применяемого между ассоциированными предприятиями, если оно также разумно и последовательно применяется в сопоставимых сделках с независимыми сторонами».

9. Однако если по какой-либо причине между налоговыми органами возникает расхождение во мнениях относительно необходимости корректировки трансфертной цены или её размера, то вопросы о том, следует ли производить корректировку и, если да, следует ли производить соответствующую корректировку и каковы должны быть суммы корректировки или соответствующей корректировки, вполне могут зависеть от достижения явного консенсуса между двумя налоговыми органами. Достижение этого консенсуса во многих случаях может не представлять значительных проблем. Но существует множество обстоятельств, в которых это может быть затруднительно.

10. Таким образом, там, где отсутствуют сопоставимые цены для тех же или аналогичных операций между несвязанными лицами, а иные доказательства, если таковые имеются, не дают очевидного указания на цену «вытянутой руки», расхождения во мнениях относительно надлежащей цены «вытянутой руки» являются потенциальными источниками трудностей.

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

Расхождения между национальными законодательствами соответствующих Государств или даже различия в их процедурах также могут создавать трудности.3

11. В качестве простой иллюстрации можно рассмотреть роялти, взимаемое материнской компанией в Государстве В со своей дочерней компании в Государстве А, которое налоговые органы Государства А считают завышенным по отношению к роялти, которое было бы установлено между предприятиями, действующими на расстоянии вытянутой руки. В этом случае вычет платежа роялти при определении налогооблагаемой прибыли дочерней компании в Государстве А будет уменьшен (это может быть определено как «первичная корректировка»). Если Государство В, несмотря на то что Государство А произвело эту корректировку, по-прежнему рассматривает весь платёж как роялти по принципу «вытянутой руки», вся сумма будет облагаться налогом в Государстве В как доход материнской компании от роялти и, таким образом, фактически некоторая часть роялти может быть обложена налогом в обеих странах.

12. Более сложные возможности могут, однако, возникнуть в соответствии с законодательством некоторых стран. Государство В, например, может принять правильность корректировки, сделанной Государством А, и рассматривать в качестве роялти только ту часть платежа, которая соответствует сумме, разрешённой к вычету Государством А, но тем не менее может рассматривать излишнюю часть роялти как условный дивиденд. Если бы Государство А придерживалось того же подхода, то это могло бы привести к тому, что сумма, превышающая сумму по принципу «вытянутой руки», вместо того чтобы подлежать уплате без вычета налога как роялти, как дивиденд рассматривалась бы как платёж, с которого должен был быть удержан налог у источника, и Государство А могло бы потребовать от дочерней компании уплаты соответствующего налога у источника. С другой стороны, Государство В может быть не в состоянии применить к элементу платежа, рассматриваемому Государством А как дивиденд, какие-либо более выгодные правила, применимые к дивидендам в Государстве В, или может быть не в состоянии предоставить устранение методом кредита (зачёта) в отношении налога у источника, взимаемого Государством А. В таких обстоятельствах, чтобы признать тот факт, что превышение фактического платежа роялти над роялти по принципу «вытянутой руки» тем не менее находится у материнской, а не у дочерней компании, могут потребоваться соответствующие «вторичные» корректировки, если двойное налогообложение должно быть полностью устранено.4

13. Аналогичные проблемы могут возникнуть с другими видами операций. Так, чтобы рассмотреть простой случай, если материнская компания предоставила заём дочерней компании за рубежом, налоговые органы в стране дочерней компании могут скорректировать процентную ставку, если они считают, что она не является ставкой «вытянутой руки». Налоговые органы в стране материнской компании-кредитора, возможно, не примут скорректированную ставку как

ставку «вытянутой руки» — две страны, возможно, могут иметь разные мнения относительно того конкретного финансового рынка, на котором им следует искать доказательства процентных ставок «вытянутой руки». Более сложная ситуация может возникнуть, если страна дочерней компании придерживается мнения, что заём в действительности является вкладом в акционерный капитал дочерней компании, а не увеличением её задолженности.

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

14. Выплаты вознаграждений за услуги также могут рассматриваться по-разному налоговыми органами страны плательщика и налоговыми органами страны получателя. Так, вознаграждения за услуги от дочерней компании могут быть полностью включены в налогооблагаемые поступления материнской компании, в то время как налоговые органы страны дочерней компании ограничивают вычет, разрешённый в отношении платежа при определении налогооблагаемой прибыли дочерней компании, на том основании, что он превышает цену «вытянутой руки», или, возможно, даже полностью отказывают в вычете платежа на том основании, что плательщику не было предоставлено никакой реальной выгоды.

15. Хотя приведённые выше примеры в основном касаются корректировок, внесённых в налоговые обязательства дочерних компаний, и последствий этих корректировок для материнских компаний, аналогичные проблемы могут в целом возникать и для дочерних компаний в результате корректировок, внесённых в обязательства материнских компаний или в обязательства других ассоциированных предприятий.

16. С другой стороны, один тип проблемы может возникнуть только в связи с компаниями, которые владеют акциями других ассоциированных предприятий и получают от них дивиденды. Если страна, облагающая налогом компанию-акционера, предоставляет кредит (зачёт) в счёт своего налога за налог на прибыль, из которой выплачивается дивиденд, то это обязательство по предоставлению кредита (зачёта) может стать более обременительным, если налоговые органы, облагающие налогом компанию, выплачивающую дивиденд, делают это на основе отнесения к ней большей прибыли в отношении операций с компанией-акционером, чем это делают налоговые органы, облагающие налогом последнюю, — что они, конечно, могли бы сделать, если бы придерживались иного мнения о цене «вытянутой руки» для этих операций.

17. Проблемы двойного налогообложения, возникающие в результате корректировки трансфертных цен, могут также возникнуть для МНП из-за их организации и соглашений, которые они, как следствие, заключают для внутригрупповых передач товаров и услуг и т.д. и платежей за них. Например, если в рамках группы было заключено соглашение о распределении затрат (cost contribution arrangement) на расходы по исследованиям и разработкам и если налоговые органы в стране материнской компании считают, что условия этого соглашения не соответствуют принципу «вытянутой руки», это может повлиять на ассоциированные предприятия в нескольких странах. Аналогичные проблемы могут возникнуть в отношении затрат, понесённых на контроль, координацию и надзор за группой, на предоставление услуг «по вызову» или на централизованную рекламную деятельность. Особый простор для таких проблем может быть в ситуации высокоинтегрированных многонациональных групп, где различные функции, например различные этапы производства или функции исследований и разработок, или деятельность по дистрибуции, маркетингу, продажам, транспортировке и т.д., выполняются различными структурами (entity) в разных странах. Если, например, цены на определённые полуфабрикаты не признаются в одной стране, это может иметь последствия для системы трансфертного ценообразования, применяемой в группе в целом, которая в результате может потребовать полного пересмотра. Кроме того, ситуация может быть

R (1)

усложнена пакетными сделками и соглашениями о зачёте (set off), которые иногда встречаются во взаимоотношениях между структурами (entity) в рамках МНП.

18. Однако, хотя очевидно, что расхождения во мнениях относительно трансфертных цен или распределения прибыли или дохода могут возникать в различных обстоятельствах, не следует полагать, что серьёзные разногласия между налоговыми органами являются неизбежным следствием корректировок трансфертного ценообразования или перераспределения прибыли или дохода либо что на практике неспособность налоговых органов прийти к приемлемым согласованным решениям по своим разногласиям является распространённой причиной существенных жалоб. Тем не менее, поскольку такие расхождения во мнениях возможны, настоящий отчёт в последующих пунктах стремится рассмотреть, как с ними можно справиться или предотвратить их.

19. Аналогичные проблемы, очевидно, могут возникнуть при отнесении прибыли на основе принципа «вытянутой руки» к постоянному представительству (ПП) в одном Государстве предприятия другого Государства. Отчёт 1979 г. не рассматривал конкретно эту ситуацию, но в целом то, что сказано в Отчёте в отношении ассоциированных предприятий, также применимо, mutatis mutandis, к ситуации предприятия и его постоянных представительств.5

II. ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОЦЕДУР, ДОСТУПНЫХ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ ДЛЯ ИЗБЕЖАНИЯ ИЛИ УСТРАНЕНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

20. На практике можно ожидать, что во многих случаях любое двойное налогообложение, которое может возникнуть в результате корректировок трансфертного ценообразования, сделанных одной страной, будет без труда устранено в другой стране без привлечения налоговых органов первой страны — либо в соответствии с внутренним законодательством, либо в соответствии с положениями двустороннего договора, соответствующими статье 9(2) Модельной конвенции ОЭСР (которая предусматривает устранение в случаях экономического двойного налогообложения), либо каким-либо иным способом.

21. Однако, несомненно, в ряде случаев необходимы определённые обсуждения между налоговыми органами двух соответствующих Государств, и поэтому налоговые органы всё чаще сходятся для этой цели. Их обсуждения могут быть облегчены положениями в их двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения по аналогии со статьёй 25 Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, которая предусматривает «процедуру взаимного согласования», которая может использоваться налоговыми органами как средство поиска решений этих и других видов проблем в рамках двусторонних налоговых договоров. (Это иногда также известно как «процедура компетентного органа», потому что соглашение, которое должно быть достигнуто в соответствии с ней, является соглашением соответствующих «компетентных органов», как они определены в соответствующих договорах об устранении двойного налогообложения.)

22. Поэтому здесь может быть полезно рассмотреть применение статей 9 и 25 в свете опыта налоговых органов и налогоплательщиков.

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

A. Соответствующие корректировки

23. Статья 9(1) устанавливает правило «вытянутой руки» для налогового режима операций между ассоциированными предприятиями. Статья 9(2) предусматривает, что если одно Государство облагает налогом прибыль предприятия, которая также фигурирует в налогооблагаемой прибыли ассоциированного предприятия в другом Государстве, и эта дважды обложенная прибыль является прибылью, которая причиталась бы предприятию первого Государства, если бы условия, установленные между двумя предприятиями, были такими, какие были бы установлены между независимыми предприятиями, то второе Государство должно произвести соответствующую корректировку суммы налога, взимаемого в нём с этой прибыли. Это может быть сделано либо путём перерасчёта прибыли с использованием соответствующей пересмотренной цены, либо путём сохранения расчёта и предоставления налогоплательщику устранения в счёт его собственного налога за дополнительный налог, взимаемый Государством, производящим корректировку.

24. Теоретически корректировка к цене «вытянутой руки» в соответствии со статьёй 9(1) не должна создавать проблем при определении суммы устранения, подлежащего предоставлению в соответствии со статьёй 9(2), но, как было указано выше, на практике существуют потенциальные трудности. Кроме того, существуют определённые ограничения сферы применения статьи 9(2). Во-первых, в силу требования о том, что устранение, предусмотренное статьёй 9(2), применяется только тогда, когда дважды обложенная прибыль является прибылью, которая причиталась бы первому предприятию, если бы оно находилось на расстоянии вытянутой руки от своего ассоциированного лица, должно следовать, что, как указано в Комментарии (пункт 3), соответствующая корректировка является обязательной только если и в той мере, в какой соответствующие налоговые органы согласны с корректировкой цены, произведённой налоговыми органами в первом Государстве. Устранение, доступное согласно статье 9(2), поэтому может быть неполным, если у двух органов разные мнения о том, какова надлежащая цена «вытянутой руки» для конкретной операции. Кроме того, статья 9(2) не содержит положений относительно вторичных корректировок, хотя Комментарий отмечает, что ничто в статье не препятствует осуществлению таких вторичных корректировок, если они разрешены внутренним законодательством. Статья 9(2) также не рассматривает вопрос о том, должно ли существовать какое-либо обязательство производить соответствующую корректировку в течение определённого периода времени. Помимо этого ряд Государств-членов сделал оговорки относительно статьи 9(2). Таким образом, это положение в его нынешнем виде не даёт на практике полного ответа на проблемы, которыми занимается настоящий отчёт.

25. В своих комментариях к Отчёту 1979 г. МНП выразили мнение, что ни одна тема не связана так непосредственно со всей областью трансфертного ценообразования, как тема соответствующих корректировок, и настоятельно призвали ОЭСР сформулировать и одобрить обязательную систему соответствующих корректировок, связывающую все страны-члены. По их мнению, оставлять этот вопрос в нынешнем состоянии было неудовлетворительно. Они опасались, что в сложившейся ситуации налогоплательщики могут быть подвержены тяжёлому налоговому бремени и уязвимы для произвольных и капризных корректировок цен со стороны проверяющих налоговых агентов. Они также опасались, что «неспособность адекватно решить вопрос о соответствующих корректировках может поднять призрак увеличения случаев двойного налогообложения в странах, не входящих в ОЭСР, которые решат следовать принципам Отчёта 1979 г.».

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

26. Тем не менее справедливо отметить, что ряд стран-членов ОЭСР продемонстрировал в своих двусторонних соглашениях — статьями по аналогии со статьёй 9(2) Модельной конвенции и иными способами — принятие обязательства производить соответствующие корректировки в обычном случае для устранения экономического двойного налогообложения, когда они удовлетворены тем, что первоначальная корректировка адекватно отражает цену «вытянутой руки».

27. Также представляется справедливым отметить, что налогоплательщик должен искать защиту от произвольных или капризных корректировок трансфертного ценообразования прежде всего во внутренней системе налоговых обжалований соответствующего Государства либо в судах по внутреннему праву или в иных соответствующих внутренних институтах. Возложение на налоговые органы простого обязательного требования автоматически следовать корректировке трансфертного ценообразования, произведённой налоговыми органами другой страны, не защитило бы MNE от произвольной или капризной корректировки, хотя оно и могло бы в некоторой степени смягчить её совокупное воздействие на затронутое предприятие. Но предусмотрение таким образом того, что налоговые органы должны следовать действиям других налоговых органов, над которыми они не имеют контроля, оставило бы сами соглашающиеся налоговые органы без какой-либо защиты от любых произвольных или капризных корректировок, которые могли бы быть произведены в первую очередь другими соответствующими налоговыми органами, и положение такого рода поэтому явно неприемлемо для налоговых органов.

28. Если этот выход поэтому отвергается, как, по мнению Комитета, он и должен быть отвергнут, то, по-видимому, остаются лишь две другие основные возможные альтернативы. Одна состоит в

том, чтобы обязать налоговый орган, как это делает статья 9(2), произвести соответствующую корректировку, но лишь в той мере, в какой он может согласиться с тем, что результатом первоначальной корректировки является замена цены «вытянутой руки» на трансфертную цену, принятую налогоплательщиком (так что если общий результат должен быть удовлетворительным как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, необходимо добровольное соглашение по этому вопросу между двумя налоговыми органами). Вторая состоит в том, чтобы обязать оба налоговых органа, если они не могут прийти к соглашению, передать дело наднациональному арбитражу и подчиниться его решению. Проблемы, связанные с системой обязательного арбитража, рассматриваются в главе III ниже.

B. Процедура взаимного согласования

29. Как уже указывалось, многие трудности в этой области, очевидно, могут быть избежаты, если два соответствующих налоговых органа могут быть сведены вместе для обсуждения вопросов и стремления достичь по ним какого-либо соглашения.

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Комитет считает, что налоговые органы поэтому следует поощрять к тому, чтобы делать это всякий раз, когда это уместно и возможно, и делать всё, что они могут в таких обстоятельствах, для достижения такого соглашения в целях устранения двойного налогообложения насколько это возможно.

30. Степень формальности, связанная с возбуждением и ведением обсуждений между налоговыми органами, будет различаться от страны к стране. Когда возможны менее формальные договорённости, опыт показал, что они эффективны для предотвращения или устранения двойного налогообложения во многих случаях, и Комитет не предлагает, чтобы использование этих менее формальных договорённостей поощрялось в меньшей степени.

31. Комментарий к статье 25 Модельной конвенции ОЭСР указывает, однако, что «что касается корректировок, которые должны быть произведены коррелятивно с восстановлением прибыли в торговых результатах ассоциированных предприятий в соответствии с положениями пунктов 1 и 2 статьи 9, имеются основания для рассмотрения того, что они могут надлежащим образом рассматриваться в рамках процедуры взаимного согласования, когда определение их размера вызывает трудности».

Статья 25 формально поэтому применима в этом контексте.

32. Статья 25 устанавливает процедуры для трёх различных видов взаимного соглашения. Первый рассматривается в пунктах 1 и 2 статьи, которые применяются к «налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции»: здесь процедуру инициирует сам налогоплательщик. Два других, которые не обязательно вовлекают налогоплательщика, рассматриваются в пункте 3: первое предложение направлено на разрешение «трудностей и сомнений, возникающих относительно толкования или применения Конвенции»; второе предложение относится к устранению двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных иным образом Конвенцией.6

33. Компетентные органы, очевидно, могут пожелать обсудить общие проблемы, возникающие в связи с корректировками трансфертных цен, но что касается каких-либо конкретных налогоплательщиков, наиболее важными процедурами являются, вероятно, процедуры первой категории – т.е. обсуждения проблем в конкретных делах, инициированные соответствующими налогоплательщиками.

34. Важное ограничение процедуры состоит в том, что компетентные органы имеют лишь обязанность вести переговоры; от них не требуется достигать соглашения, и от них также не требуется осуществлять его, когда оно достигнуто, и, действительно, они могут быть не в состоянии сделать это из-за противоречащего внутреннего законодательства – такого как устанавливающее сроки давности на корректировку налоговых начислений или на производство возвратов налога. По мнению MNE это является серьёзным недостатком в этих договорённостях.

35. Комментарий к статье 25 Модельной конвенции ОЭСР признаёт, что компетентным органам может потребоваться некоторая внешняя помощь в достижении соглашения, и он предлагает, что они могут согласиться запросить мнение

R (1)

беспристрастной третьей стороны в конкретном деле или, когда речь идёт о правильном понимании положений Модельной конвенции, запросить мнение Комитета по налоговым вопросам ОЭСР. Не представляется, чтобы этими средствами уже когда-либо пользовались. Таким образом, хотя они остаются потенциально ценным средством разрешения разногласий между налоговыми органами, нет основы в опыте для оценки того, насколько они могут быть полезны для этой цели.

36. Практический опыт MNE применения процедуры взаимного согласования, кроме того, состоит в том, что она обычно требует много времени и неопределённа в своих результатах. Возможно, удастся сократить количество времени, затрачиваемого на применение процедуры, но трудно видеть, как избежать неопределённости. Исход любых обсуждений по спорному вопросу должен в той или иной степени быть неопределённым, и это так независимо от того, являются ли обсуждения частью процесса поиска урегулирования путём переговоров или обеспечения благоприятного решения от трибунала или от арбитра. MNE указывают, однако, что дополнительный элемент неопределённости возникает потому, что, по их мнению, налоговые органы склонны объединять вместе все текущие дела и вести переговоры об общем урегулировании на весьма приблизительной и грубой основе. Таким образом, они опасаются, что успех одного налогоплательщика в его конкретном деле может поставить под угрозу шансы другого, когда Государства пытаются достичь глобального соглашения по нескольким открытым вопросам в рамках «широкоохватного» подхода.

37. Это опасение, возможно, является следствием других особенностей процедуры, которые также подвергались критике, а именно того, что сам налогоплательщик не имеет прав в этом вопросе, помимо права инициировать процедуру, и что он, в частности, не имеет права быть информированным о ходе обсуждений по его делу или представлять по нему свои замечания.

38. В целом MNE считают, что вследствие затяжного характера этой процедуры и связанных с ней рисков большинство предприятий рассматривают процедуру взаимного согласования лишь как крайнее средство.

39. Не обязательно принимая или принимая в полной мере строгие упрёки предприятий или иных критиков процедуры, можно признать, что процедура взаимного согласования в определённых отношениях является менее чем совершенным инструментом для разрешения проблем, которые могут возникать при применении соглашений об избежании двойного налогообложения. Ясно, что, как уже указывает Комментарий к статье 25 (в пункте 42), «заключение взаимного соглашения в значительной степени зависит от полномочия на компромисс, которое внутреннее законодательство предоставляет компетентным органам». Возможно, необходимо подчеркнуть, что законодательные органы многих стран вполне могут быть не расположены предоставлять налоговым органам усмотрение решать налоговые обязательства физических или юридических лиц путём соглашения с налоговыми органами другой страны, и что по крайней мере по этой причине понятно, что страны-члены ОЭСР не смогли рекомендовать большего в Модельной

R (1)

статье 25, чем то, что компетентные органы должны быть обязаны стремиться достичь соглашения по вопросам, поднятым в соответствии со статьёй. По тем же причинам поэтому никаких изменений в этом отношении в настоящем отчёте не рекомендуется. Возможность того, что отдельные двусторонние конвенции могли бы содержать положения, требующие от компетентных органов достижения соглашения, уже, однако, поднимается в пункте 25 Комментария к статье (эта возможность, конечно, остаётся открытой и далее обсуждается в главе IV).

40. Несмотря на критику, которой подвергалась процедура взаимного согласования, она широко признана как эффективный и гибкий инструмент в толковании, применении и развитии соглашений об избежании двойного налогообложения и подходящее средство для устранения как юридического, так и экономического двойного налогообложения.7 Безусловно, опыт налоговых органов по крайней мере в рамках ОЭСР состоит в том, что в пределах своих ограничений процедура взаимного согласования может быть весьма полезным инструментом в разрешении трудностей, возникающих в делах о трансфертном ценообразовании, и что до настоящего времени приемлемые компромиссы на практике почти всегда находились. Не представляется, чтобы опыт налогоплательщиков существенно отличался.

III. ВОЗМОЖНОСТЬ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ СООТВЕТСТВУЮЩИХ КОРРЕКТИРОВОК ПРИ УСЛОВИИ АРБИТРАЖА

41. Признаётся, что внимание налоговых органов к практике трансфертного ценообразования и их способность оспаривать конкретные цены развились лишь в сравнительно недавние годы, и что возможно, что число корректировок, производимых к трансфертным ценам для налоговых целей, может увеличиться в будущем и соответственно увеличить частоту неразрешённых споров между налоговыми органами относительно уместности корректировок. Комитету, однако, представляется, что было бы неправильно преувеличивать эту возможность; многие корректировки трансфертного ценообразования фактически были произведены, и сравнительно немногие привели к таким спорам. Тем не менее Комитет признаёт, что опасение этой возможности может быть во всяком случае одним важным элементом в желании представителей MNE, чтобы были предоставлены дополнительные средства или внесены изменения в существующие договорённости для разрешения межгосударственных споров о трансфертных ценах, и, в частности, породило предложения, которые были сделаны этими представителями о том, что должна быть учреждена система обязательных соответствующих корректировок в сочетании с формальной арбитражной процедурой для этой цели.

42. С точки зрения налогоплательщика, как было предложено, обязательная арбитражная процедура имела бы ряд важных преимуществ. Если обращение к арбитражу требовалось бы при отсутствии урегулирования в течение определённого срока, налогоплательщику была бы обеспечена определённость

решения и сокращение задержки в представлении проблемы решающему органу (что, совершенно помимо избежания расходов, связанных с задержкой, позволило бы рассмотреть дело, пока соответствующая информация ещё сравнительно свежа в памяти заинтересованных лиц, и таким образом позволило бы рассмотреть его более эффективно). Это, возможно, являются основными ожидаемыми преимуществами. Другие преимущества, которые, как предполагается, можно было бы ожидать, состоят в следующем. Сами арбитражные разбирательства, как можно было бы ожидать, были бы оперативными – отсутствие какой-либо необходимости в административных или процессуальных правилах, как полагают, ускорило бы процесс принятия решений. Арбитражный процесс

– при условии, что он предоставлял бы налогоплательщику полное право представлять доказательства и доводы – дал бы налогоплательщику возможность представить всю соответствующую информацию и исправить любые недоразумения или неверное толкование информации налоговыми органами в ходе рассмотрения – налогоплательщикам таким образом не нужно было бы опасаться, что результат процесса может быть искажён из-за отсутствия возможности исправить такие ошибки понимания. Проблема могла бы быть представлена беспристрастным экспертам, которые понимали бы коммерческую или промышленную ситуацию на момент установления цены и были бы особенно способны на основании своего опыта истолковать информацию о ценообразовании, представленную им. Благодаря этому было бы меньше необходимости в тщательной подготовке дела, и процесс, таким образом, был бы менее дорогостоящим, как было предложено, чем подготовка дела для процедуры компетентного органа или для судебного разбирательства. На практике, как также было предложено, арбитражные решения, как можно было бы ожидать, основывались бы в

меньшей степени на строгом толковании национальных правил и положений о ценообразовании, чем на том, что арбитр считал бы в свете своего опыта справедливым и равноправным решением. Более того, арбитражная система устранила бы любую опасность того, что существо дела налогоплательщика будет проигнорировано и его требование оставлено налоговым органом в качестве уступки ради достижения более успешных результатов от имени других налогоплательщиков.

43. Поддержка, выраженная предприятиями идее обязательной арбитражной процедуры для разрешения межгосударственных споров в области трансфертного ценообразования, нашла отклик и в других местах. Хотя представляется, что эта идея может не пользоваться единодушной поддержкой MNE в целом, Комитету представлялось ясным, что идея получила достаточную поддержку, чтобы указать на необходимость её серьёзного рассмотрения.

44. Примером поддержки, оказанной этой идее, является благоприятный приём, оказанный проекту Директивы Европейских сообществ Ассамблеей Сообществ и Экономическим и социальным комитетом, созданным в соответствии с Римским договором. Этот проект Директивы ЕЭС поэтому явился важной составляющей доказательств, находившихся перед Комитетом, и в определённой степени направлял их мышление по этому вопросу. Проект Директивы, вкратце, предусматривал бы процедуру взаимного согласования между налоговыми органами, предназначенную

R (1)

для устранения любого двойного налогообложения, которое могло бы сохраняться при отсутствии соглашения. Процедура инициировалась бы налогоплательщиком и требовала бы решения в течение определённого срока, при недостижении которого дело должно было бы быть передано, опять же в течение определённого срока, комиссии, состоящей из представителей компетентных налоговых органов, дополненных членами независимой панели. Соответствующие налогоплательщики имели бы право представить своё дело комиссии и отстаивать его перед ними. Проект Директивы предусматривает, что налогоплательщики и налоговые органы тогда все были бы обязаны принять решение этой комиссии. Проект Директивы, однако, пока остаётся проектом, и вследствие этого невозможно сделать какие-либо твёрдые выводы из него о том, как такие договорённости работали бы на практике. Он был, кроме того, составлен для особых обстоятельств стран-членов Европейских сообществ.

45. Тем не менее изучение его деталей было поучительным для Комитета. Оно указало на проблемы, которые необходимо решить при проектировании механизма такого рода, и привлекло внимание Комитета к ряду трудных вопросов. Не может быть сомнения в том, что проектирование такого механизма представляет значительные проблемы.

46. Существует, например, вопрос о том, достаточно ли было бы на практике создать, как это сделал бы проект Директивы ЕЭС, механизм, который является лишь расширением процедуры взаимного согласования – хотя и расширением, предназначенным для вынесения решения в течение определённого срока. Утверждалось, что нецелесообразно, чтобы сами налоговые органы были частью органа, который решает вопрос, и что налогоплательщик должен иметь возможность передать дело полностью независимому трибуналу, в котором налоговые органы не принимают участия. Этот подход, однако, оставил бы налоговые органы в странном положении – фактически расхождение во мнениях между двумя налоговыми органами рассматривалось бы перед арбитром по инициативе третьей стороны – бесспорно третьей стороны, заинтересованной в исходе, но всё же, в данном контексте, третьей стороны и стороны, заинтересованной, возможно, лишь косвенно в исходе. Система должна была бы адекватно обеспечивать интересы как налогоплательщиков, так и налоговых органов, и нелегко видеть, как это могло бы быть достигнуто при такого рода договорённости.

47. Какая бы система ни была принята, могла бы также возникнуть проблема того, как поступать с правом налогоплательщика на обжалование в своих собственных национальных судах. Согласно одной точке зрения было бы неуместно предоставлять налогоплательщику право использовать как арбитражный механизм, так и национальные суды и тем самым , возможно, иметь возможность

требовать от налоговых органов предоставления ему выгоды от того решения, которое наиболее выгодно для него. Как с практической точки зрения, так и в определённой мере с точки зрения справедливости, можно было бы убедительно утверждать, что до обращения к арбитражному процессу налогоплательщик должен исчерпать или отказаться от своих национальных прав на обжалование. Против этого можно также убедительно утверждать, что налогоплательщик ни при каких обстоятельствах не должен быть обязан отказываться от своих прав по внутреннему законодательству, и действительно требование к нему сделать это вполне могло бы создать конституционные проблемы в некоторых странах. Возможным компромиссом могло бы быть разрешить, как это допускал бы Проект директивы ЕЭС, некоторым странам требовать от налогоплательщика исчерпания или отказа от своих национальных правовых средств до обращения к арбитражу, в то же время разрешая другим странам не налагать такого требования. Однако даже это решение могло бы оставить некоторые проблемы баланса между ситуациями различных национальных налоговых администраций, участвующих в арбитражной процедуре.

48. Затем возникает дальнейший вопрос о том, должен ли арбитраж быть окончательным или должно ли существовать дальнейшее право на обжалование – либо путём повторного рассмотрения дела, либо путём рассмотрения того, выполнили ли арбитры свою задачу надлежащим образом или могли ли они разумно прийти к заключению, к которому они пришли. Для некоторых достоинство арбитража заключалось бы в его окончательности, то есть в его определённости и быстроте решения, и для них дальнейшее право на обжалование в определённой мере сводило бы на нет это преимущество и, несомненно, увеличило бы потенциальные расходы процедуры. Но можно также утверждать, что арбитры должны подлежать некоторой возможности проверки их деятельности, если налогоплательщики и налоговые органы должны быть адекватно защищены от произвольных решений. Если дальнейшее обжалование было бы признано целесообразным, конечно, возник бы вопрос о том, какой суд должен быть ответственным за его рассмотрение и решение.

49. Затем также возник бы вопрос о том, какой должна быть цель арбитров. Должна ли она заключаться в устранении двойного налогообложения? Здесь имеется важное общее соображение, которое необходимо рассмотреть в первую очередь – если налогоплательщик был бы уверен в полном устранении двойного налогообложения, не было бы вероятности того, что какая-либо манипуляция трансфертными ценами с его стороны ради налоговой выгоды могла бы, если налоговые органы исправили бы её путём корректировки трансфертного ценообразования, привести для него к налоговой санкции. Некоторые налоговые органы рассматривали бы это как, по меньшей мере, чрезмерно щедрое, и вполне могли бы потребоваться положения для решения этого вопроса.

50. Если бы вопросом было устранение двойного налогообложения, оставалась бы проблема того, как поступать с ситуацией, когда двойное налогообложение не возникает потому, что одно или другое или оба из соответствующих предприятий несут убытки. Тогда не возникало бы вопроса, по крайней мере немедленно, о каком-либо двойном налогообложении. Конечно, когда соответствующий налогоплательщик имеет возможность переносить налоги вперёд на другой год, двойное налогообложение может возникнуть в том году (точно так же, как мог бы произойти сдвиг двойного налогообложения назад, если бы налоги могли быть перенесены назад). Но когда база может быть перенесена вперёд, вероятно, будет трудно предвидеть точно, возникнет ли в действительности двойное налогообложение. Этих проблем можно было бы избежать, если бы вопросом для решения арбитрами вместо этого была сумма трансфертной цены – т.е. в простейшей форме, какова была цена «вытянутой

руки» для соответствующей операции, или, возможно, в более сложной форме, каков был надлежащий метод, который следует применить для определения цены «вытянутой руки». Но это, несомненно в своей простейшей форме, сузило бы, возможно неудовлетворительно, область рассмотрения арбитрами.

51. С этим вопросом о том, какой должна быть цель арбитров, связан вопрос о подходе, который они должны принять. Должны ли они главным образом стремиться к достижению

прагматического результата, позволяя им , возможно, делать это посредством простого компромисса между различными выраженными точками зрения, или было бы более удовлетворительно требовать от них действовать по аналогии с судом, стремясь установить, какое из выдвинутых требований является более правильным или более соответствующим естественной справедливости? Принятие первого подхода могло бы привести к результату быстрее и , возможно, менее затратно, чем второго, и, поскольку вопросы в таких разбирательствах, вероятно, будут в весьма значительной степени вопросами факта и относительных весов, которые следует придавать различным доказательствам, это могло бы рассматриваться как значительное преимущество. Однако необходимо было бы тщательно рассмотреть влияние, которое принятие такого подхода могло бы оказать на способность налоговых органов уступать друг другу пункты при попытках договориться о решениях таких проблем между собой на более ранней стадии. Было бы крайне нежелательно, если бы налоговые органы опасались делать такие уступки из-за тенденции арбитража просто искать средний путь между позициями, достигнутыми спорящими налоговыми органами в их безуспешных переговорах.

52. Затем также возникают вопросы о том, как должно распределяться бремя расходов и как должна сохраняться конфиденциальность информации, представленной для целей разбирательства.

53. Эти проблемы различаются по сложности и важности. Они приводятся не для того, чтобы предположить, что арбитражная процедура невозможна, а для того, чтобы показать, что этот вопрос является таким, который потребовал бы значительного международного рассмотрения и сотрудничества, если бы должна была быть создана удовлетворительная система, в которой могло бы участвовать большое число стран, и что арбитражная процедура должна неизбежно поэтому быть вопросом, относительно которого налоговые администрации имели бы значительные колебания в стремлении разработать её, даже если бы было признано, что существует очевидная и настоятельная потребность в ней.

54. Однако на самом деле неясно, что существует очевидная и настоятельная потребность в таком арбитражном процессе.

55. В то же время Комитету представляется, что создание такой схемы предполагало бы беспрецедентный отказ от фискального суверенитета. Некоторые страны-члены уже ясно дали понять, что они сочли бы такую схему совершенно неприемлемой по этой причине.8

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

56. Комитету представляется, что это убедительные аргументы против рекомендации такой схемы. Тем не менее, доводы в пользу арбитражной процедуры выдвигались столь настойчиво в некоторых кругах, что представляется необходимым расширить замечание о том, что потребность в ней не была установлена. На самом деле не очевидно, что существующие механизмы работают настолько неудовлетворительно, что новая форма механизма является императивной. Действительно, представляется в настоящее время, что там, где существуют соглашения об избежании двойного налогообложения, очень немногие случаи корректировок трансфертного ценообразования приводят к корректировкам, которые порождают неразрешённые споры между соответствующими налоговыми администрациями или оставляют налогоплательщиков, страдающих от значительной несправедливости. Конечно, утверждалось, что до настоящего времени налоговые администрации на практике не производили большого числа корректировок трансфертного ценообразования, но что растущий интерес налоговых органов к трансфертному ценообразованию MNE увеличивает потенциальную область для споров этого рода. Однако из этого не следует, что возросший интерес налоговых органов неизбежно увеличит число споров между налоговыми администрациями, которые не могут быть разрешены. Этот рост интереса к трансфертному ценообразованию сопровождается ростом интереса налоговых органов к консультациям и сотрудничеству друг с другом, что, как можно надеяться, позволит им тем легче разрешать такие трудности, которые возникают в этой области. Можно также надеяться, что Отчёт 1979 г. также поможет выработать общий подход налоговых органов к этим проблемам, что само по себе сократит поводы для разногласий между налоговыми органами.

57. Также утверждалось, что некоторые проблемы фактически возникают там, где налоговые органы одной страны придерживаются иного мнения по вопросу трансфертного ценообразования, чем налоговые органы другой соответствующей страны, но проблемы не выходят на поверхность. Аргумент состоит в том, что двойное налогообложение принимается налогоплательщиком, хотя и неохотно, в таких случаях, потому что существующие процедуры компетентного органа или взаимного согласования рассматриваются как громоздкие или затяжные или маловероятные, по той или иной причине, привести к полезному результату в разумный срок. Сравнительно небольшое число проблем, которые фактически выходят на поверхность посредством процедуры взаимного согласования, как утверждается, поэтому не является истинным ориентиром серьёзности проблемы. Фактические доказательства в поддержку этой точки зрения, очевидно, однако, трудно выявить, не говоря уже о том, чтобы количественно оценить. Конечно, возможно, что некоторые потенциальные предметы для обсуждения в рамках процедуры взаимного согласования не выдвигаются налогоплательщиками, потому что это подняло бы вопросы о других аспектах их международной деятельности или поставило бы под вопрос урегулирование других аспектов их налоговой обязанности. Но если таково положение дел, следует исходить из того, что общий результат удовлетворителен для налогоплательщика. Возможно также, что в некоторых случаях налоговые устранения, предоставляемые материнской компании её собственным внутренним налоговым законодательством в отношении иностранного налога на дивиденды, полученные от аффилированного лица, или на прибыль, лежащую в основе этих дивидендов, могут смягчить эффект разногласия

R (1)

между страной материнской компании и страной аффилированного лица относительно распределения прибыли от операций между ними и, в результате, убедить материнскую компанию в том, что она не должна настаивать столь же твёрдо, как она могла бы иначе настаивать, чтобы добиться разрешения разногласия.

58. Было высказано предложение, что если в крайнем случае проблемы, которые система взаимного согласования не смогла разрешить в течение определённого времени, могли бы быть переданы на обязательный арбитраж, то процедура взаимного согласования могла бы использоваться шире и что в этих обстоятельствах либо выявилась бы иная картина масштаба проблемы, либо налоговые органы просто, из-за возможности арбитража, были бы побуждены приходить к согласованному решению в большем числе случаев и делать это быстрее.

59. Несмотря на эти аргументы, однако, остаётся факт, что мало доказательств было представлено, чтобы показать, что в отсутствие арбитражной системы налогоплательщики в каком-либо значительном числе случаев остаются страдать от несправедливости.

60. Таким образом, непосредственная или настоятельная потребность в арбитражной системе остаётся, по мнению налоговых органов стран-членов ОЭСР, ещё подлежащей демонстрации.

61. Более того, преимущества, заявляемые для арбитражной системы, не являются безусловными. Таким образом, если бы существенным требованием было то, что дела должны рассматриваться быстро, это, возможно, пришлось бы достигать за счёт полного и надлежащего рассмотрения всех вопросов. Отсутствие административных или процедурных правил, если это действительно должно было бы быть чертой арбитражного процесса, и опора на широкую общую точку зрения арбитра о том, что представляется справедливым, хотя возможно и являясь преимуществом в некоторых случаях, могли бы в других случаях создать у одной или другой из сторон впечатление, что полная возможность изложить дело не была предоставлена или что по какой-либо иной причине справедливость не была соблюдена. Возможность представить вопросы независимым и беспристрастным экспертам с опытом в конкретной области, несомненно, могла бы быть полезной в некоторых случаях, но в наиболее сложных вопросах трансфертного ценообразования вполне может быть так, что трудности возникают из-за особой ситуации соответствующего налогоплательщика (как, например, определить стоимость конкретного патента, который не легко сопоставим с каким-либо другим) и может быть нелегко найти эксперта в конкретном вопросе, который также не был бы связан каким-либо образом с соответствующим предприятием.

62. Это не означает, что заявляемые преимущества не могли бы быть достигнуты в некоторой мере, но они могли бы быть достигнуты лишь при принятии некоторых соответствующих недостатков.

63. Принимая во внимание изложенные выше соображения, Комитет поэтому на данный момент не рекомендует обязательный арбитражный процесс для разрешения споров между налоговыми органами относительно трансфертных

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

цен или распределения прибыли для налоговых целей между различными компонентами MNE.

IV. ВОЗМОЖНЫЕ УЛУЧШЕНИЯ ДЛЯ БОЛЕЕ УДОВЛЕТВОРИТЕЛЬНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СУЩЕСТВУЮЩИХ МЕХАНИЗМОВ ДЛЯ ИЗБЕЖАНИЯ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

64. Следовательно, в этой ситуации имеет определённое значение тщательно рассмотреть критику, которая была высказана в адрес существующих механизмов, предусмотренных в двусторонних налоговых договорах для рассмотрения корректировок трансфертного ценообразования, произведённых налоговыми органами страны-партнёра по договору, и рассмотреть, как, если возможно, эта критика может быть удовлетворена и система сделана более удовлетворительной.

65. Фактически, хотя Комитет предлагает некоторые замечания и предложения в этом контексте в нижеследующих пунктах и выносит ряд рекомендаций, которые, по его мнению, должны улучшить действие существующих механизмов, он не выдвигает каких-либо радикальных рекомендаций по изменению. Однако этот вопрос является таким, в котором практика развивается, и Комитету представляется, что он мог бы периодически пересматриваться в будущем.

66. Некоторая критика, которая была высказана в адрес существующих механизмов для устранения или избежания экономического двойного налогообложения, уже обсуждалась в определённой мере в Главе II. Цель следующих пунктов состоит в том, чтобы более подробно рассмотреть проблемы, которые были бы подняты при рассмотрении этой и другой критики, а также коснуться ряда связанных вопросов, которые ещё не были упомянуты.

67. Но это обсуждение следует рассматривать в его надлежащем контексте. Как уже было указано, существует множество способов, которыми налоговые органы могут без чрезмерных трудностей избежать или устранить возложение экономического двойного налогообложения как следствие корректировок трансфертного ценообразования. Может, например, не быть трудности для одного Государства в принятии корректировки трансфертного ценообразования, произведённой другим в конкретном случае, и, следовательно, не быть трудности в использовании скорректированной цены в качестве основы для исчисления налоговой обязанности по его собственному законодательству. Если имеется трудность, налоговые органы могут быть в состоянии прийти к договорённости, в соответствии с которой корректировка модифицируется Государством, производящим её, так чтобы быть приемлемой для другого. Во многих случаях налоговые органы таким образом придут к взаимно удовлетворительному соглашению путём применения существующих механизмов. Более того, налоговые органы будут руководствоваться при производстве корректировок или соответствующих корректировок необходимостью быть в состоянии защитить свои решения перед своими собственными национальными судами или

R (1)

другими органами обжалования, и это также должно сократить поводы для споров с налогоплательщиком.

68. Тем не менее, имеются два аспекта существующих механизмов, которые необходимо рассмотреть. Один состоит в том, являются ли существующие положения в Модельной конвенции ОЭСР (статьи 9 и 25) и их двусторонние эквиваленты адекватными или должны быть изменены или расширены. Другой состоит в том, могут ли процедуры и действие процедуры взаимного

согласования, предусмотренной статьями по аналогии со статьёй 25 в двусторонних соглашениях, быть улучшены.

A. Соответствующие корректировки

69. Как отмечалось ранее, некоторые критики с сожалением отмечали, что «вторичные корректировки» не предусмотрены в статье 9. Если двойное налогообложение должно быть полностью устранено, теоретически явно желательно, чтобы при проведении корректировки трансфертного ценообразования в одном Государстве положения об устранении в максимально возможной степени учитывали как первичные, так и вторичные последствия корректировки. Однако нынешнее отсутствие какого-либо общего консенсуса относительно того, какие вторичные корректировки допустимы или как должно предоставляться устранение для их учёта, затрудняет предложение способов реализации этого, и, в отсутствие каких-либо указаний на то, что в этой области возникает множество серьёзных проблем, которые на практике не находят удовлетворительного решения, здесь не рекомендуется никаких изменений. Комитет, однако, считает, что было бы полезно вернуться к этому вопросу в будущем, когда практика в таких вопросах получит дальнейшее развитие.

70. Необходимо также рассмотреть вопрос о том, в достаточной ли степени статья 9 Модели охватывает обязательство, которое она налагает на Договаривающиеся государства по совершению первичной соответствующей корректировки. Как указывается в пункте 3 Комментария к статье 9, «корректировка не должна автоматически производиться в Государстве Б только потому, что прибыль в Государстве А была увеличена: корректировка должна быть произведена только в том случае, если Государство Б считает, что сумма скорректированной прибыли правильно отражает то, какой была бы прибыль, если бы сделки были совершены по принципу «вытянутой руки». Иными словами, пункт не направлен на избежание двойного налогообложения, возникающего в случаях, когда прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается до уровня, превышающего тот, который был бы получен, если бы она была правильно рассчитана на основе принципа «вытянутой руки». Поэтому Государство Б обязано произвести корректировку прибыли аффилированной компании только в том случае, если оно считает, что корректировка, сделанная в Государстве А, обоснована как в принципе, так и в отношении суммы». Очевидно, было бы неприемлемо обязывать Государство Б предоставлять автоматическую соответствующую корректировку, независимо от того, считает ли оно корректировку, сделанную в Государстве А, обоснованной в принципе и по сумме, поскольку это было бы равносильно требованию к Государству Б предоставить Государству А «бланковый чек». (Комитет, кроме того, придерживался мнения, что пункт 2 статьи 9 фактически не налагает какого-либо обязательства по соответствию

соответствующей корректировки, если первоначальная корректировка была сделана для исправления преднамеренного манипулирования трансфертной ценой предприятием с целью получения налоговой выгоды.) Некоторая возможная защита для Государства Б могла бы быть обеспечена, если бы Договаривающиеся государства смогли детально договориться в своих двусторонних соглашениях о правилах определения цен по принципу «вытянутой руки» в конкретных случаях – например, путём согласования правил «безопасной гавани» в определённых видах случаев. Таким образом, они могли бы быть достаточно уверены, что результат принятия корректировок другого Государства будет в целом справедливым. Однако такого рода договорённости неизбежно стали бы компромиссом, и их было бы трудно разработать таким образом, чтобы они не противоречили самому принципу «вытянутой руки». Поэтому Комитет не рекомендует вносить какие-либо изменения в пункт 2 статьи 9 Модели или в Комментарий к этой статье.

B. Процедура взаимного согласования (MAP)

71. Второй аспект данного исследования, очевидно, должен заключаться в том, в какой степени процедура взаимного согласования (MAP) может быть улучшена. Некоторые из критических замечаний, как станет очевидно в свете предыдущих пунктов, не могут быть учтены. Нет способа принудить компетентные органы прийти к согласованному решению, кроме как требовать от них подчинения решению наднационального органа, и по уже изложенным причинам это не считается

рекомендуемым. Аналогично, они не могут быть принуждены иным образом принять решение к определённому сроку. Однако, тем не менее, может существовать некоторая возможность для облегчения достижения соглашения и ускорения процесса.

72. Рассматриваемые ниже аспекты процедуры взаимного согласования (MAP) касаются в первую очередь разрешения конкретных дел по трансфертному ценообразованию. Могут быть затронуты сфера действия и применение пункта 2 статьи 9 Модельной конвенции ОЭСР. Но также и сфера действия и применение статьи 25. Это область, в которой некоторые налоговые органы считают, что может быть желательным прояснение, чтобы налогоплательщики и налоговые органы могли более определённо знать, что может быть сделано в этом контексте, и поэтому она была предметом рассмотрения Комитетом.

1. Разъяснение сферы действия статьи 25 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения

73. Процедура взаимного согласования (MAP), предусмотренная статьёй 25, касается действий Договаривающихся государств, которые, по мнению налогоплательщика, могут или будут приводить к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, согласно двусторонней конвенции, содержащей статью такого рода, вопрос о том, может ли быть предпринята процедура взаимного согласования (MAP), зависит от того, может ли или будет ли действие, на которое жалуются, приводить к налогообложению не в соответствии с положениями конвенции. Комитет пришёл к следующим выводам.

74. Когда конвенция содержит положения, аналогичные положениям пункта 2 статьи 9 Модельной конвенции ОЭСР, эти положения устраняют экономическое двойное налогообложение прибыли, требуя от Государства, которое взимало излишний налог в результате трансфертных цен в сделках с компанией этого Государства, произвести соответствующую корректировку прибыли компании, поскольку они были необоснованно высокими. В этой степени налогообложение, первоначально наложенное этим Государством, «не соответствует конвенции», и налогоплательщик имеет право в соответствии с положениями статьи 25, пунктов 1 и 2, представить своё дело компетентному органу Государства, резидентом которого он является (см. пункт 9 Комментария к статье 25), в течение трёх лет с момента первого уведомления о последнем решении или действии (см. пункт 17 Комментария к статье 25). Компетентный орган, к которому обращается налогоплательщик, обязан обратиться к компетентному органу другого Государства, если возражение представляется ему обоснованным и он сам не в состоянии прийти к удовлетворительному решению. Процедура взаимного согласования (MAP) поэтому предоставляет компетентным органам адекватную правовую основу для консультаций, когда трудность в определении прибыли вызвана трудностью в достижении согласия по соответствующей трансфертной цене. Фактически, консультации в таких случаях прямо предусмотрены во второй части последнего предложения пункта 2 статьи 9, которая сама по себе позволяет компетентным органам консультироваться напрямую. Даже если пункт 2 статьи 9 не включает вторую часть последнего предложения, должна применяться процедура взаимного согласования (MAP), предусмотренная в соответствии со статьёй 25, пунктами 1 и 2.

75. Ситуация менее ясна, когда конвенция не содержит эквивалента пункта 2 статьи 9. Однако ряд стран отметили, что по существу пункт 1 статьи 9 сам по себе не выполняет какой-либо необходимой функции, поскольку он лишь формулирует правила, которые уже существуют, в общих чертах аналогичным языком, в большинстве внутренних законодательств, и которые могут применяться без противоречия каким-либо положениям конвенции, даже если конвенция не содержит никакой статьи 9. Следуя этому ходу мысли, включение статьи 9 (пункта 1) в конвенцию демонстрировало бы желание договаривающихся сторон охватить экономическое двойное налогообложение в конвенции. Как следствие, любое экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировки трансфертных цен, не соответствовало бы – по крайней мере – духу конвенции и подпадало бы под действие положений процедуры взаимного согласования (MAP), согласно статье 25, пунктам 1 и 2.

76. Однако некоторые страны не разделяют эту точку зрения: согласно буквальному толкованию, они считают, что, когда статья 9 не содержит пункта 2, никакое положение в конвенции не налагает на Государство, которое включило в свою налоговую базу прибыль, неправомерно переданную компании, являющейся резидентом этого Государства, требование пересмотреть свою оценку для исключения такой избыточной прибыли; поэтому налогообложение такой прибыли не

противоречит конвенции, и пункты 1 и 2 статьи 25 не применяются; строго говоря, налогоплательщик, соответственно, не имеет права на пересмотр своего дела и не может ссылаться на трёхлетний срок, предусмотренный в пункте 1 статьи 25. Обычно, однако, такие Государства имеют возможность пересматривать позицию налогоплательщика в случае экономического двойного налогообложения, либо на основании внутренних положений, либо путём осуществления дискреционных полномочий, которыми обладают некоторые налоговые органы для устранения наиболее серьёзных случаев. Такие процедуры более гибки и не всегда предоставляют налогоплательщикам формальное право подавать претензии; на практике они помогают смягчить двойное налогообложение во всех случаях, когда нет сомнений в добросовестности соответствующих компаний.

R (1)

КОММЕНТАРИЙ К МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

77. С другой стороны, пункт 3 статьи 25 Модели позволит компетентным органам консультироваться по вопросам устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией, и это может быть достаточным основанием, по крайней мере для нескольких стран, для консультаций по конкретным случаям корректировок трансфертного ценообразования.

78. Некоторые Государства в определённой степени прояснили этот вопрос в своих двусторонних соглашениях, специально предусмотрев в тексте эквивалента статьи 25, что процедура взаимного согласования (MAP) может использоваться для разрешения проблем толкования или применения Конвенции, связанных с трансфертным ценообразованием. Однако это обычно делается в двусторонних конвенциях, содержащих положения, аналогичные пункту 2 статьи 9 Модели.

79. Во избежание каких-либо сомнений в случаях, когда конвенция не содержит положений, аналогичных положениям пункта 2 статьи 9, при следующем пересмотре Модельной конвенции ОЭСР после пункта 9 Комментария к статье 25 должен быть добавлен дополнительный пункт. Пункт мог бы гласить следующее: Когда конвенция между двумя Договаривающимися государствами не содержит правил, аналогичных правилам пункта 2 статьи 9 (что обычно имеет место для конвенций, подписанных до 1977 г.), сам факт того, что договаривающиеся стороны включили в конвенцию текст статьи 9, ограниченный текстом пункта 1 – который обычно лишь подтверждает в целом аналогичные правила, существующие во внутреннем законодательстве, – указывает на то, что целью было охватить экономическое двойное налогообложение конвенцией. В результате большинство членов Комитета по налоговым вопросам считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок, внесённых в прибыль по причинам трансфертного ценообразования, не соответствует – по крайней мере – духу конвенции и подпадает под действие процедуры взаимного согласования (MAP), установленной согласно статье 25. Государства, которые не разделяют эту точку зрения, однако, на практике находят средства для устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, касающихся добросовестных компаний, используя положения своего внутреннего законодательства.

2. Процедурные аспекты

a) Сроки и временной фактор

i) Сроки

80. Важная практическая трудность с процедурой взаимного согласования (MAP), по-видимому, возникает из-за сроков и общего времени, необходимого для достижения соглашения.

81. Возможно, удобно начать с вопроса о сроках. Дата, после которой нельзя внести изменения в налоговое обязательство налогоплательщика за определённый период, может наступить в одной стране до того, как налогоплательщик сможет обосновать необходимость корректировки, соответствующей той, что была сделана в отношении обязательства ассоциированного предприятия в другой стране. Однако, очевидно, должен быть какой-то предел для периода, в течение которого могут быть поданы заявления об устранении. Налоговое обязательство должно стать окончательным на каком-то этапе, иначе не было бы определённости ни для налоговых органов, ни, собственно, для налогоплательщиков. Но существование таких сроков и тот факт, что они различаются от страны к стране, означает, что для минимизации вероятности неустранимого

двойного налогообложения необходимо учитывать их потенциальное влияние. Таким образом, если налоговый орган в одной стране может скорректировать трансфертную цену через десять лет после окончания года, в котором состоялась сделка, а налоговые органы страны резидентства соответствующего ассоциированного предприятия давно завершили расчёт налогооблагаемой прибыли этого предприятия, они вполне могут быть юридически не в состоянии произвести соответствующую корректировку.

82. Решение, предлагаемое в статье 25 Модельной конвенции, заключается в том, что соглашение, достигнутое в рамках процедуры взаимного согласования (МАР), должно быть реализовано независимо от каких-либо сроков во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств. Таким образом, если процедура взаимного согласования (МАР) задействована и приводит к соглашению о внесении соответствующей корректировки, это можно будет сделать независимо от любых сроков в соответствующем Договаривающемся государстве, и задействование процедуры взаимного согласования (МАР) может преодолеть любые трудности, возникающие таким образом из-за внутренних сроков. Если бы все страны могли принять это, как некоторые фактически и делают, то сроки представляли бы меньшую проблему в этом контексте. Но ряд стран имеют оговорки относительно таким образом отмены своих внутренних сроков.

83. Если положение такого рода не включено в двусторонний договор, то для минимизации препятствий, создаваемых сроками, необходимо, чтобы обсуждения между налоговыми органами начались до истечения любых соответствующих сроков, и чтобы эти сроки были фактически приостановлены до завершения обсуждений. Это, в свою очередь, указывает на необходимость в данных обстоятельствах для налоговых органов рассматривать возможность внесения любой корректировки трансфертного ценообразования на самой ранней стадии.

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И МАР

84. Действительно, было предложено, что проблемы, возникающие из-за сроков и временного разрыва между сделками и корректировкой соответствующих трансфертных цен, могут быть предотвращены или, по крайней мере, сокращены путём введения в двусторонние соглашения положений, которые запрещают проведение таких корректировок по истечении согласованного периода. Это было бы неприемлемо для многих стран. Налоговым органам может потребоваться много времени для проведения необходимых расследований, чтобы установить необходимость и объём корректировки, и даже признаки того, что корректировка необходима, могут быть доведены до их сведения лишь поздно. Многим налоговым органам было бы трудно закрыть глаза на необходимость корректировки, как бы поздно эта необходимость ни стала очевидной, при условии, что им не мешали их внутренние сроки её проведения. Тем не менее, если бы существовала достаточная совместимость между соответствующими сроками и другими соответствующими элементами (такими как процедура наложения ответственности и система апелляций) в налоговых структурах двух Договаривающихся государств, чтобы гарантировать, что это соглашение не возлагает неравных жертв на одно или другое из двух Государств, это могло бы оказаться полезным и приемлемым средством, и некоторые страны, по-видимому, так его и сочли. Однако Комитету это не представляется подходящим вопросом для общей рекомендации.

85. Оставляя эти конкретные вопросы в стороне, Комитет, тем не менее, признаёт, что в принципе желательно эксплуатировать систему таким образом, чтобы максимально минимизировать препятствия для устранения двойного налогообложения, которые могут возникнуть из-за влияния сроков.

86. Статья 25 Модельной конвенции требует, чтобы налогоплательщик инициировал процедуру взаимного согласования в течение трёх лет с момента первого уведомления о действии, являющемся предметом жалобы. Этот срок сам по себе не создаёт особых трудностей (хотя некоторые Государства считают, что он предоставляет слишком короткий период для инициирования процедуры, в то время как другие сделали оговорки в отношении статьи 25, поскольку считают, что он допускает слишком длительный период). Основная трудность в этом контексте состоит в определении того, что является датой уведомления. Как указано в Комментарии (пункт 17), срок исчисляется с момента первого уведомления о самом недавнем решении или действии. Желательно, чтобы налоговые органы заблаговременно предпринимали

шаги для предоставления налогоплательщику ясного официального уведомления о предложении произвести корректировку, если представляется, что она, вероятно, вызовет просьбу к другой стране о соответствующей корректировке.

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

87. Рассмотрение проблем, возникающих в связи со сроками, фактически наводит на мысль о том, что для сведения к минимуму возможности того, что сроки могут воспрепятствовать процедуре взаимного согласования эффективно обеспечить устранение или избежание двойного налогообложения, процедуру следует инициировать на самой ранней возможной стадии, то есть как только корректировка серьёзно, даже если лишь предварительно, предложена. Если бы это делалось, процесс консультаций мог бы быть начат до того, как любым из налоговых органов будут предприняты какие-либо необратимые шаги, и, следовательно, с перспективой того, что на пути достижения взаимно приемлемого итога обсуждений будет как можно меньше процедурных препятствий.

88. Тем не менее, не все компетентные органы пожелали бы на практике быть вовлечёнными на столь ранней стадии. Предложенная корректировка может не привести к окончательному действию, и даже завершённая корректировка может не повлечь требования о соответствующей корректировке. Следовательно, слишком раннее инициирование процесса взаимного согласования может создать ненужную работу.

89. Тем не менее, в целом Комитет рекомендует, чтобы компетентные органы были готовы вступать в обсуждения в рамках процедуры взаимного согласования на столь ранней стадии, какая совместима с экономным использованием их ресурсов.

ii) Временной фактор в целом

90. По более общему вопросу о том, что процедура взаимного согласования может оказаться неудовлетворительно длительной, Комитет признал, что международные консультации по этим иногда весьма сложным вопросам очень часто могут занимать много времени. Возможность встречи соответствующих должностных лиц неизбежно ограничена большими расстояниями, которые, возможно, приходится преодолевать, переписка часто является неудовлетворительной заменой личным обсуждениям, существуют языковые трудности, различия в процедурах и правовых и бухгалтерских системах, которые необходимо понять и учесть, и так далее. Проблема может также быть сложной сама по себе, а задержки могут быть вызваны тем, что налогоплательщик медлит с предоставлением необходимой информации – очевидно, что если он инициировал процедуру взаимного согласования, он обычно будет готов предоставить информацию, непосредственно относящуюся к данному вопросу, но для полного понимания ситуации с трансфертным ценообразованием предприятия и, таким образом, для полностью удовлетворительного решения проблемы налоговым органам может потребоваться больше этого, а MNE часто медлят с предоставлением информации такого более широкого характера. С другой стороны, было бы неправильно предполагать, что задержки всегда являются особенностью процедуры. На практике консультации часто приводят к урегулированию проблемы в относительно короткий срок, и можно надеяться, что накопление опыта в таких консультациях само по себе ускорит дела в будущем.

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

91. Тем не менее, Комитет согласился с тем, что налоговые администрации должны прилагать все усилия к тому, чтобы избегать задержек в этих вопросах и совершенствовать свою практику в той мере, в какой позволяют их ресурсы.

92. Одним из способов сделать это было бы поощрение личных или телефонных обсуждений между компетентными органами в дополнение к письменным процедурам, которые неизбежно могут быть довольно длительными. Такие личные контакты часто могут быстрее установить, вероятно ли, что корректировка одной страны создаст трудности для другой, и часто могут

быстрее разрешить любые такие трудности, и, хотя сами по себе они, очевидно, могут быть дорогостоящими, они могут, при осмотрительном использовании, урегулировать сложные вопросы быстрее и, таким образом, в конечном счёте менее дорого. Комитет поэтому рекомендует развитие этих форм сотрудничества.

93. Работа ОЭСР по обмену информацией в целях предотвращения избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов должна быть полезна и для улучшения сотрудничества налоговых органов в этих целях, как на двусторонней, так и, возможно, в подходящих случаях на многосторонней основе. Представляется вероятным, что возросшая готовность налоговых органов решать проблемы трансфертного ценообразования (и другие) в устных обсуждениях друг с другом и применять как можно более гибкий подход к поиску компромисса устранила бы значительную часть задержек и трудностей, на которые жаловались MNE. В этом контексте метод «одновременной проверки» (simultaneous examination), который в настоящее время разрабатывается некоторыми странами, может помочь в подходящих случаях. Это процесс, посредством которого налоговые органы двух стран, занимающиеся проверкой налоговых дел ассоциированных предприятий по отдельности в пределах своих собственных юрисдикций, могут координировать свои проверки, используя положения об обмене информацией в соответствующем соглашении об избежании двойного налогообложения, с тем чтобы более эффективно и экономно установить факты по таким вопросам, как трансфертное ценообразование операций между предприятиями. В ходе этого процесса различия в подходах, которые могли бы привести к двойному налогообложению, могут быть выявлены и обсуждены на ранней стадии и, можно надеяться, более легко согласованы. Кроме того, такие договорённости устранят проблемы, вызванные тем, что одна страна проверяет дела налогоплательщика спустя долгое время после того, как страна — партнёр по договору окончательно определила налоговое обязательство соответствующего ассоциированного предприятия. (Вопрос о том, подходит ли этот метод для применения в каком-либо конкретном случае, необходимо, однако, тщательно рассмотреть до того, как приступать к нему.)

b) Делегирование полномочий и совместные консультации

94. Процедура взаимного согласования обычно рассматривалась как вопрос консультаций между высокопоставленными должностными лицами соответствующих налоговых органов. Причины этого обоснованны; чем меньше должностных лиц

вовлечено, тем больше вероятность обеспечения последовательного подхода и конфиденциальности информации о налогоплательщике. Действительно, без надзорного контроля экспертов, находящихся в центральном положении, существовала бы реальная опасность непоследовательных решений и, как следствие, недостижения справедливых результатов. Несмотря на эту необходимость центрального контроля, сохраняется, однако, возможность ускорения процедур путём некоторого делегирования обсуждений должностным лицам более низкого уровня (если детальная проверка трансфертного ценообразования налогоплательщиков фактически находится в их руках) при условии, что соответствующий обмен информацией адекватно контролируется ответственными компетентными органами.

95. Опыт ряда стран показывает, что это может быть полезным средством, как только процедура взаимного согласования была инициирована между компетентными органами. Например, следующая процедура успешно применялась между некоторыми странами. Компетентные органы в этих случаях просили своих инспекторов на местах подготовить совместный доклад по расследуемому делу, inter alia, по следующим направлениям: они обязаны установить факты и согласовать свои выводы так, чтобы обе страны основывали свои решения на одних и тех же фактах и обстоятельствах; затем они обязаны указать те вопросы права (если таковые имеются), по которым докладчики расходятся, и, когда затронуты проблемы оценки, установить согласованные нижний и верхний пределы соответствующей цены, тем самым обеспечивая диапазон, в пределах которого компетентные органы могут принять решение. Таким образом были удовлетворительно достигнуты как делегирование на более низкие уровни, так и надзорный контроль со стороны центральных компетентных органов. Этот вид процедуры может быть не

подходящим во всех случаях, но Комитет рассматривает его как полезный метод, который в надлежащей ситуации может помочь привести компетентные органы к более быстрому решению. Поэтому Комитет рекомендует, чтобы при соответствующих обстоятельствах и при надлежащем контроле компетентные органы были готовы делегировать некоторую часть обсуждений компетентных органов по вопросам трансфертного ценообразования соответствующим инспекторам по делу.

c) Участие налогоплательщика

96. Было высказано предложение о том, что налогоплательщики должны иметь право подавать просьбу о возбуждении процедуры взаимного согласования и что такая просьба не должна необоснованно отклоняться. Пункт 21 Комментария к статье 25 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения ясно указывает, что это следует из включения статьи по образцу статьи 25 в двустороннее налоговое соглашение. Комитет полностью поддерживает это толкование.9 Комитету, однако, не было представлено никаких доказательств, свидетельствующих о том, что такие просьбы на практике необоснованно отклонялись.

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, СООТВЕТСТВУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (MAP)

97. Утверждалось, что налогоплательщик должен иметь право участвовать в процедуре взаимного согласования и что он должен иметь по крайней мере право представить своё дело обоим компетентным органам и быть информированным о ходе обсуждений, а некоторые представители промышленности предлагали, что он должен также иметь право присутствовать при личных обсуждениях между компетентными органами. Цель состояла бы в том, чтобы обеспечить отсутствие неправильного понимания компетентными органами фактов и доводов, имеющих отношение к его делу. Это предложение основано на точке зрения, что процедура взаимного согласования является процессом, напоминающим судебное разбирательство, и что в судебном разбирательстве, затрагивающем его интересы, налогоплательщик имел бы право быть выслушанным.

98. Процедура взаимного согласования, предусмотренная в статье 25 и принятая во многих двусторонних соглашениях по образцу ОЭСР, не является, однако, процессом судебного разбирательства между налогоплательщиком и компетентными органами: для таких споров надлежащим форумом являются внутренние суды. Процедура взаимного согласования представляет собой (если только в соответствующем праве заинтересованных стран нет специального положения об ином) просто процесс обсуждения между компетентными органами, в ходе которого они стремятся изучить возможность решения соответствующей проблемы, которое может быть принято всеми заинтересованными сторонами. Если возможно найти только решение, приемлемое для налоговых органов, налогоплательщик может по-прежнему иметь возможность добиться решения, более удовлетворительного с его точки зрения, путём обращения к системам внутреннего обжалования одного или другого из заинтересованных Государств. Налогоплательщик, однако, не обязательно будет иметь интерес в каждом деле. Вполне могло бы быть, например, что существенный вопрос в обсуждениях состоит просто в том, какая страна должна облагать налогом, а какая должна предоставить устранение в отношении налога, причём результат для налогоплательщика или, в случае MNE, для группы налогоплательщиков фактически будет одним и тем же независимо от исхода. Формальные права налогоплательщика присутствовать и быть выслушанным в обсуждении между компетентными органами были бы поэтому, по мнению Комитета, неуместны.

99. С другой стороны, если процедура должна быть полезной и эффективной, было бы разумно, чтобы налогоплательщик предоставлял компетентным органам всю информацию, имеющую отношение к вопросу, а налоговые органы предоставляли ему всякую разумную возможность представить им соответствующие факты и доводы и обеспечивали насколько возможно, чтобы вопрос не подвергался неправильному пониманию.

100. На практике, как представляется, налогоплательщикам обычно предоставляются такие возможности, они информируются о ходе обсуждений и часто даже спрашиваются в ходе обсуждений, могут ли они принять предполагаемые урегулирования. Комитет рекомендует, чтобы

эти практики принимались как можно шире. Кроме того, они не видели бы возражений в принципе, в любом случае, когда это было бы удобно и уместно

R (1)

и приемлемо для обоих компетентных органов, против того, чтобы позволить налогоплательщику представить своё дело им совместно на совместном заседании.

101. Было отмечено, что во многих случаях MNE, столкнувшееся с проблемами, созданными корректировкой его прибыли в одном Государстве, которая влияет на налоговое обязательство другой части MNE в другом Государстве, смогло разрешить эти проблемы своими собственными усилиями. Фактически представляется вероятным, что MNE, столкнувшись с корректировкой в Государстве A, которая может потребовать контркорректировки в Государстве B, затем рассмотрит вопрос о такой контркорректировке по законодательству страны B, предпримет соответствующие меры и постарается в конечном счёте урегулировать дело путём переговоров с налоговыми органами этого Государства. В этой процедуре есть очевидные преимущества, и налоговые администрации стран-членов в целом пожелали бы поощрять MNE стремиться разрешать свои проблемы таким образом, прежде чем настаивать на формальной процедуре взаимного согласования.10

102. Они, несомненно, были бы так поощрены, если бы каждая налоговая администрация была готова уведомить резидентное аффилированное лицо MNE на ранней стадии о намерении скорректировать его прибыль и обсудить с внутренней структурой (entity) предприятия, которое получило такое уведомление в другой стране, связанные с этим проблемы, включая возможности контркорректировки. Таким образом налогоплательщик, являющийся частью MNE, имел бы время проинформировать соответствующее аффилированное лицо в группе или штаб- квартиру группы, которая затем могла бы предпринять шаги для урегулирования дела до того, как в стране, производящей корректировку, будут приняты необратимые решения. Администрация, производящая корректировку, тогда имела бы меньше оснований опасаться, что ей придётся столкнуться с будущим требованием о процедуре взаимного согласования. Это облегчило бы процедуры как для MNE, так и для заинтересованных администраций.

103. Обратной стороной этой проблемы, однако, является то, что несообщение со стороны MNE в одной стране своему аффилированному лицу в другой стране о том, что оно предлагает принять корректировку, предложенную налоговыми органами первой страны, может поставить налоговые органы второй страны в затруднительное положение, если они несколько позже подойдут к этому вопросу и не согласятся с корректировками. Им, возможно, придётся рассмотреть отказ в устранении в отношении любого дополнительного вовлечённого налога или просьбу к налоговым органам первой страны отменить урегулирование, которое они заключили со своим собственным налогоплательщиком. Помогло бы избежать этой ситуации, если бы те налоговые органы, которые рассматривают возможность значительной корректировки трансфертного ценообразования, которая может иметь такого рода последствия, заблаговременно предупреждали свой партнёрский налоговый орган. Но если налогоплательщик желает избежать двойного налогообложения, на нём лежит ответственность предпринять необходимые шаги.

104. Следует, однако, ясно понимать, что налогоплательщик в переговорах с налоговыми органами одной страны не может выступать от имени налоговых органов другой (если только он специально не уполномочен на это). В этих

R (1)

пунктах не предполагается, что налогоплательщик должен каким-либо образом быть уполномочен действовать от имени налогового органа.

d) Пакетные сделки

105. Комитет не видел никаких доказательств того, что налогоплательщики на практике понесли ущерб в результате «пакетных сделок» между налоговыми органами, в ходе которых жалобы,

переданные через процедуру компетентного органа, урегулируются не по существу каждого отдельного дела, а на основе баланса интересов самих компетентных органов. Тем не менее, поскольку ясно, что налогоплательщики опасаются такого результата, Комитет фиксирует точку зрения о том, что дела компетентных органов должны каждое урегулироваться по своим собственным индивидуальным достоинствам, а не со ссылкой на какой-либо баланс результатов по другим делам.

e) Односторонние информационные процедуры

106. Было высказано предложение о том, что налогоплательщикам было бы полезно, позволяя им более удовлетворительно использовать процедуры компетентного органа, если бы компетентные органы разрабатывали и публиковали свои собственные внутренние правила или процедуры в этой области, с тем чтобы налогоплательщики могли легче понять, что они могут сделать и как к этому приступить. Это могло бы также быть полезно налоговым органам, особенно если они сталкиваются с возможностью большого или растущего числа дел, в которых взаимное согласование с другими налоговыми органами может быть необходимым или желательным, возможно избавляя их от необходимости отвечать на разнообразные запросы или заново разрабатывать процедуры в каждом деле.

107. При опубликовании таких правил и процедур можно было бы, например, ясно указать, каким образом налогоплательщик может довести проблему до сведения компетентного органа, чтобы начать обсуждение с компетентными органами другой страны. В публикации может быть указан официальный адрес, по которому следует направлять проблему, стадия, на которой компетентный орган будет готов рассмотреть вопрос, характер информации, необходимой или полезной для компетентного органа при рассмотрении дела, и так далее. Также может быть полезно дать некоторое представление о том, как компетентные органы обычно подходят к вопросу корректировки трансфертных цен и соответствующих корректировок, а также как они обычно рассматривают такие случаи. Комитет рекомендует, чтобы компетентные органы изучали эту возможность в одностороннем порядке и чтобы, при необходимости, описания их правил и процедур получали соответствующую публичность внутри страны.

108. Односторонние правила или руководящие принципы, регулирующие применение процедуры одним компетентным органом, не потребуют согласия другого компетентного органа, поскольку их действие будет ограничено внутренними отношениями компетентного органа с его собственными налогоплательщиками. Однако представляется целесообразным сообщать такие односторонние правила или руководящие принципы компетентным органам других стран, с которыми обычно заключаются процедуры взаимного согласования (MAP).

3. Другие предложения

109. В настоящем отчете также следует упомянуть ряд других предложений, выдвинутых для улучшения процедуры взаимного согласования (MAP) в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

110. Одно из них заключается в том, что эта процедура не должна использоваться для рассмотрения других налоговых вопросов, не связанных напрямую с предметом процедуры. Комитет не мог принять это в качестве общего правила. Очевидно, что процедура взаимного согласования (MAP) легче применяется как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, если рассматриваемые вопросы максимально сужаются. Но было бы абсурдно, если бы запрос налоговому органу о начале процедуры взаимного согласования (MAP) по одному конкретному аспекту дел налогоплательщика препятствовал бы налоговым органам в проверке или обмене информацией о других аспектах дел налогоплательщика.

111. Другое предложение заключается в том, что, если двойное налогообложение возникло в результате судебного решения, это не должно препятствовать применению процедуры взаимного согласования (MAP) или выполнению соглашений, которые могли бы быть достигнуты в ее рамках. Снова Комитету не было представлено доказательств того, что это является широко распространенной проблемой, требующей срочного решения. Проблема здесь аналогична той, которая возникает, когда сроки давности препятствуют эффективному применению процедуры, то есть возражению во многих странах против замены решения должностных лиц внутренним законодательством, как оно изложено в статутах или как решено судами. Если соглашения, достигнутые в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), могут превалировать над

внутренним законодательством, то это, очевидно, облегчит применение процедуры взаимного согласования (MAP) в некоторых случаях. Но Комитет не дает никаких рекомендаций по этому вопросу. Однако проблема, как и проблема со сроками давности, может быть сведена к минимуму, если, предположим, соответствующий налогоплательщик сам не в состоянии инициировать процедуру взаимного согласования (MAP), он может своевременно предупредить своих партнеров в другой стране о возможности того, что судебное решение повлияет на потенциальный вопрос трансфертного ценообразования, чтобы они могли инициировать процедуру со своей стороны. Налоговые органы также могут счесть полезным предупредить соответствующие налоговые органы страны-партнера по договору, если существует значительная вероятность того, что судебное решение повлечет за собой запрос о процедуре взаимного согласования (MAP).

112. Связанное с этим предложение, которое также было высказано, заключается в том, что налогоплательщик не должен быть обязан, в качестве условия инициирования процедуры компетентного органа, либо прибегать к имеющимся у него внутренним средствам правовой защиты, либо исчерпывать их. Комитет не будет настаивать на том, что правовые средства защиты, доступные налогоплательщику, должны быть исчерпаны до того, как его дело будет рассмотрено в рамках процедуры взаимного согласования (MAP). Очевидно, что это требование означало бы, что во многих случаях существовала бы возможность конфликта между результатом процедуры взаимного согласования (MAP) и результатом внутренних апелляционных разбирательств, в результате чего соглашение, достигнутое компетентными органами, не могло бы быть реализовано. Пока внутренние апелляционные разбирательства не завершены и могут быть прекращены или завершены мировым соглашением, не должно возникать трудностей с тем, чтобы позволить им продолжаться параллельно с обсуждениями в рамках процедуры взаимного согласования (MAP). Если соглашение не будет достигнуто, то в каждой стране налоговый орган и налогоплательщик имеют равные шансы в национальных судах. (Ситуация, когда речь идет об обязательных арбитражных разбирательствах, будет иной: здесь возник бы вопрос о двух разных органах, оба рассматривающих один и тот же вопрос, и оба обладающих полномочиями принимать решения, обязательные для налоговых органов, но, возможно, оставляющие налогоплательщику свободу выбора наиболее благоприятного для него.)

113. Предложение о том, что налогоплательщики не должны быть обязаны прибегать к своим внутренним средствам правовой защиты в качестве условия инициирования процедуры взаимного согласования (MAP), не является легко приемлемым. В некоторых странах было бы необходимо, чтобы внутренние положения об апелляции были инициированы и чтобы апелляция оставалась открытой, дабы процедуры взаимного согласования (MAP) могли вообще эффективно функционировать. Тем не менее, Комитет соглашается с тем, что желательно свести к минимуму формальности, связанные с применением процедуры взаимного согласования (MAP), и устранить любые действительно ненужные.

114. Также было предложено публиковать результаты консультаций в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) и общие правила, применяемые в конкретных случаях налогоплательщиков, при условии обеспечения конфиденциальности дел соответствующих налогоплательщиков. Это возможность, которая, возможно, заслуживает дальнейшего рассмотрения в будущем. В настоящее время, кажется, большинство дел приходится решать, основываясь настолько на их собственных фактах, что было бы трудно публиковать детали без нарушения конфиденциальности, и в любом случае их публикация дала бы мало полезных указаний. Однако, по мере накопления налоговыми органами опыта в этих вопросах, компетентным органам вполне может быть полезно включать в любые материалы, публикующие их внутренние правила, процедуры и руководящие принципы в этой области, не только некоторое указание на общие принципы, принятые компетентными органами в фактических рассмотренных ими делах, но, возможно, и некоторое указание на пределы, в рамках которых им необходимо работать, например, из-за действия налогового законодательства других стран (включая сроки давности) или из-за наличия или отсутствия доказательств цен, а также, возможно, некоторое указание на относительную полезность методов, которые пришлось применять для определения цен по принципу «вытянутой руки» (arm’s-length prices) и т.д. Комитет рекомендует учитывать эту возможность.

V. ВЫВОДЫ A. Общие выводы

115. a) Общие замечания по соответствующим корректировкам

i) Ответственность за максимально возможное минимизирование вероятности возникновения двойного налогообложения в результате корректировок трансфертных цен в первую очередь лежит на самой МНП (MNE), которая должна, по крайней мере для налоговых целей, устанавливать свои трансфертные цены в соответствии с принципом «вытянутой руки» (arm's-length principle); ii) Тем не менее, Комитет признает желательность в добросовестных случаях обеспечения максимально полного устранения любого двойного налогообложения, будь то юридического или экономического, которое возникло бы в результате корректировок трансфертных цен, произведенных для приведения их в соответствие, для налоговых целей, со стандартом «вытянутой руки»; iii) Однако он полностью поддерживает точку зрения, выраженную в пункте 3 Комментария к Статье 9 Модельной налоговой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, согласно которой Государство не должно быть обязано производить корректировку в соответствии с той, что сделана другим Государством, за исключением случаев, когда оно может согласиться с тем, что первоначальная корректировка была правильно рассчитана на основе принципа «вытянутой руки»;11 iv) С другой стороны, Комитет рекомендует налоговым органам делать все возможное для достижения соглашения по оспариваемым корректировкам трансфертных цен или соответствующим корректировкам, чтобы двойное налогообложение не сохранялось там, где оно могло бы быть устранено по соглашению.

b) Процедура взаимного согласования (MAP)

i) Комитет рассматривает существующую процедуру взаимного согласования (MAP), предусмотренную Статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР 1977 г., как полезный и, в целом, очень эффективный механизм для разрешения споров между налоговыми органами в этой области, как и в других, несмотря на критику, высказанную в ее адрес; ii) Однако Комитет рекомендует, во избежание сомнений, четко указать путем добавления к Комментарию к Статье 25 Модельной конвенции, что данная Статья предусматривает механизм, позволяющий компетентным органам консультироваться друг с другом с целью разрешения, в контексте проблем трансфертного ценообразования, не только проблем юридического двойного налогообложения, но и проблем экономического двойного налогообложения.

c) Обязательный арбитраж

Комитет в настоящее время не рекомендует принятие процедуры обязательного арбитража для замены или дополнения процедуры взаимного согласования (MAP). По его мнению, необходимость в таком обязательном арбитраже не была продемонстрирована имеющимися доказательствами, и принятие такой процедуры представляло бы собой неприемлемый отказ от фискального суверенитета.

B. Возможные практические улучшения процедуры взаимного согласования (MAP)

116. Ниже приводится краткое изложение предложений Комитета:

i) Комитет считает важным, чтобы обязанность, возложенная на налоговые органы статьей, аналогичной статье 25, начать процедуру взаимного согласования (MAP), если компетентному органу представляется, что оспариваемое налогообложение полностью или частично обусловлено мерой, принятой в другом Государстве 12, была выполнена как можно быстрее, как только это обязательство будет четко определено, и чтобы заявление о начале процедуры взаимного согласования (MAP) не отклонялось без уважительной причины; ii) Комитет поддерживает точку зрения о том, что принятие в двусторонних соглашениях последнего предложения пункта 2 статьи 25 Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения – а именно: «Любое достигнутое соглашение подлежит исполнению независимо от любых сроков давности во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств» – устранило бы широкий круг проблем. Однако он признает, как и Комментарий к статье 25, что некоторые Государства не могут, по конституционным и другим правовым основаниям, отменять сроки давности в своем внутреннем законодательстве. Поэтому в целом Комитет рекомендует, чтобы налоговые администрации прилагали все усилия для обеспечения того, чтобы, насколько это возможно, процедура взаимного согласования (MAP) ни в каком случае не была сорвана операционными задержками или, когда речь идет о сроках давности, совокупным воздействием сроков давности и операционных задержек; iii) Комитет, в частности, обращает внимание на важность обеспечения, в вопросах трансфертного

ценообразования, максимально ранней и полной коммуникации по всем соответствующим вопросам между налоговыми органами и налогоплательщиками в пределах их внутренней юрисдикции и, через международные границы, между самими соответствующими ассоциированными предприятиями и заинтересованными налоговыми органами. Таким образом, Комитет рекомендует налоговым администрациям быть готовыми на как можно более ранней стадии уведомлять налогоплательщиков о намерении произвести корректировку трансфертных цен (и, в тех случаях, когда дата такого уведомления может быть важна, обеспечить скорейшее предоставление четкого официального уведомления); iv) Комитет рекомендует компетентным органам общаться друг с другом по этим вопросам максимально гибким образом, будь то в письменной форме, по телефону, путем личной встречи или обсуждения за круглым столом, в зависимости от того, что наиболее уместно, и стремиться развивать наиболее эффективные способы решения соответствующих проблем путем использования, где это уместно, процедур одновременной проверки, контролируемого делегирования функций сотрудникам по делам и других методов, подходящих для этой цели;

v) Комитет рекомендует, чтобы в ходе процедур взаимного согласования (MAP) по вопросам трансфертного ценообразования соответствующим налогоплательщикам предоставлялась любая разумная возможность представить соответствующие факты и аргументы компетентным органам как в письменной, так и в устной форме, и, где это удобно, уместно и приемлемо для обоих компетентных органов, делать это в ходе совместного заседания компетентных органов; vi) Комитет рекомендует, чтобы формальности, связанные с инициированием и применением процедуры взаимного согласования (MAP), были сведены к минимуму, а любые ненужные формальности устранены; vii) Комитет подчеркивает мнение, что дела, рассматриваемые в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), должны решаться по существу каждого отдельного случая, а не путем ссылки на баланс результатов по другим делам; viii) Комитет рекомендует компетентным органам, где это уместно, разрабатывать и публиковать внутренние правила, руководящие принципы и процедуры, касающиеся использования процедуры взаимного согласования (MAP) (или процедуры компетентного органа).

C. Заключительные замечания

117. Комитет предлагает периодически пересматривать вопрос о том, как эффективность механизмов соответствующих корректировок и использование в этом контексте процедуры взаимного согласования (MAP) могут быть адаптированы для удовлетворения потребностей меняющегося времени или иным образом улучшены, а также, в свете накапливаемого опыта, вернуться к рассмотрению вопроса о том, как следует поступать со вторичными корректировками.

Примечания и ссылки Примечания

1. Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия: доклад Комитета ОЭСР по налоговым вопросам, 1979 г., далее именуемый Докладом 1979 г. или Докладом.

2. Термин «экономическое» двойное налогообложение, таким образом, противопоставляется «юридическому» двойному налогообложению, которое представляет собой налогообложение двумя Государствами одного и того же дохода или прибыли у одного и того же юридического лица.

3. Это было признано в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1963 г. (пункт 4 Комментария к Статье 25, последнее предложение). Этот момент не был повторен в Комментарии к Модельной конвенции 1977 г., но он остается действительным.

4. См. пункты 5 и 6 Комментария к Статье 9 Модельной конвенции ОЭСР 1977 г., где приводится пример и отмечается, что проведение вторичных корректировок будет зависеть от фактов каждого конкретного случая.

5. В этом контексте, однако, также уместно отметить, как в сноске к пункту 7 Доклада 1979 г., что, хотя принцип ценообразования по принципу «вытянутой руки» действителен и для налогообложения постоянных представительств (ПП), положения настоящего доклада необходимо применять с осторожностью к налогообложению постоянных представительств (ПП) из-за особых факторов (например, из-за ограничений, обычно признаваемых в отношении приемлемости для налоговых целей договоров займа или роялти между постоянными представительствами (ПП) и

остальной частью предприятия, к которой они относятся – см. Комментарий к Статье 7 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1977 г. и доклад о налогообложении многонациональных банковских предприятий, содержащийся в данной публикации).

6. Эти три положения иногда описываются как, соответственно, «положение о конкретном случае», «интерпретационное положение» и «законодательное положение» (см.: «Правовая природа процедуры взаимного согласования в рамках Модельной конвенции ОЭСР», British Tax Review, 1979, стр. 333 и далее, и 1980, стр. 13 и далее).

7. Например, Резолюция Международной фискальной ассоциации, сентябрь 1981 г.

8. Было отмечено, что налоговые органы, заключая договоры об устранении двойного налогообложения, уже в некоторой степени отказались от своих прав на налогообложение налогоплательщиков, затронутых договорами. Но Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения не предусматривает, чтобы решения по вопросам налоговой ответственности конкретных налогоплательщиков, вытекающие из договора, налагались на налоговые администрации стран-партнеров наднациональным органом.

9. Пункт 21 Комментария к Статье 25 гласит следующее: Если, однако, этому компетентному органу представляется, что оспариваемое налогообложение полностью или частично обусловлено мерой, принятой в другом Государстве, на него будет возложена обязанность – как ясно следует из положений пункта 2 – начать надлежащую процедуру взаимного согласования (МАР).

10. Предложения такого рода фактически были включены в руководящие принципы Германии и Соединенных Штатов.

11. Соответствующий отрывок гласит следующее:

3. Следует, однако, отметить, что корректировка не должна автоматически производиться в Государстве Б только потому, что прибыль в Государстве А была увеличена; корректировка производится только в том случае, если Государство Б считает, что сумма скорректированной прибыли правильно отражает то, какой была бы прибыль, если бы сделки совершались на рыночных условиях. Иными словами, данный пункт не направлен на избежание двойного обложения

R (1)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

налогом, которое возникает, когда прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается до уровня, превышающего тот, который был бы получен, если бы она была правильно рассчитана на рыночных условиях. Поэтому Государство Б обязуется произвести корректировку прибыли аффилированной компании только в том случае, если оно считает, что корректировка, произведенная в Государстве А, оправдана как в принципе, так и в отношении суммы.

12. Пункт 21 Комментария к Статье 25 Модельной конвенции 1977 года.

R (1)

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, КОРРЕСПОНДИРУЮЩИЕ КОРРЕКТИРОВКИ И МАР

ПРИЛОЖЕНИЕ ИЗВЛЕЧЕНИЯ ИЗ МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВ НА ДОХОД И КАПИТАЛ 1977 ГОДА

Статья 9

АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Если: а) Предприятие Договаривающегося государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого Договаривающегося государства, или; б) Одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося государства и предприятия другого Договаривающегося государства; и в любом случае между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях устанавливаются или налагаются условия, отличающиеся от тех, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая, если бы не эти

условия, подлежала бы получению одним из предприятий, но по причине этих условий не была получена, может быть включена в прибыль этого предприятия и облагаться налогом соответствующим образом.

2. Если Договаривающееся государство включает в прибыль предприятия этого Государства — и облагает налогом соответствующим образом — прибыль, в отношении которой предприятие другого Договаривающегося государства было обложено налогом в этом другом Государстве, и включенная таким образом прибыль является прибылью, которая подлежала бы получению предприятием первого упомянутого Государства, если бы условия, установленные между двумя предприятиями, были бы теми, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, тогда это другое Государство производит соответствующую корректировку суммы налога, взимаемого в нем с этой прибыли. При определении такой корректировки надлежащим образом учитываются другие положения настоящей Конвенции, и компетентные органы Договаривающихся государств при необходимости консультируются друг с другом.

Статья 25

ПРОЦЕДУРА ВЗАИМНОГО СОГЛАСОВАНИЯ (МАР)

1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут для него к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств правовой защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свое дело компетентному органу Договаривающегося государства, резидентом которого оно является, или, если его дело подпадает под пункт 1 Статьи 24, компетентному органу Договаривающегося государства, гражданином которого оно является. Дело должно быть представлено в течение трех лет с даты

первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции.

2. Компетентный орган стремится, если возражение представляется ему обоснованным и если он сам не может прийти к удовлетворительному решению, урегулировать дело по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции. Любое достигнутое соглашение подлежит исполнению независимо от любых временных ограничений во внутреннем законодательстве Договаривающихся государств.

3. Компетентные органы или Договаривающиеся государства стремятся по взаимному согласию разрешить любые трудности или сомнения, возникающие относительно толкования или применения Конвенции. Они могут также консультироваться друг с другом для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

4. Компетентные органы Договаривающихся государств могут непосредственно общаться друг с другом с целью достижения согласия в смысле предыдущих пунктов. Если для достижения согласия представляется целесообразным провести устный обмен мнениями, такой обмен может состояться через Комиссию, состоящую из представителей компетентных органов Договаривающихся государств.

R (2)

Налогообложение дохода, полученного от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования (принято Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.)

Оглавление

I. Введение ..... **R(2)-2**
II. Общие сведения ..... **R(2)-2**
1. Экономические аспекты ..... **R(2)-2**
2. Правовые аспекты ..... **R(2)-3**

3. Аспекты национального и международного налогового права ..... R(2)-4
III. Налогообложение дохода, полученного от сдачи в аренду ПКСНО
в соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР и двусторонними договорами ..... R(2)-5
1. Последствия действующих правил ..... R(2)-5
2. Проблемы, возникающие в соответствии со Статьями 5 и 7 ..... R(2)-5
3. Проблемы, связанные с ненулевыми ставками налога у источника
на роялти ..... R(2)-5
a) Описание проблемы ..... R(2)-5
b) Соображения Комитета ..... R(2)-5
c) Особые случаи ..... R(2)-6
IV. Предложения по пересмотру Модельной конвенции ОЭСР 1977 года ..... R(2)-7
V. Выводы ..... R(2)-8
VI. Оговорки ..... R(2)-8
ПРИЛОЖЕНИЕ. Проблемы, возникающие в соответствии со Статьями 5 и 7 Модельной конвенции ОЭСР
в отношении лизинга оборудования ..... R(2)-10

R (2) МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Приняв 11 апреля 1977 г. Рекомендацию относительно избежания двойного налогообложения, Совет рекомендовал правительствам стран-членов соответствовать Модельной конвенции ОЭСР 1977 года об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал, а также поручил Комитету по налоговым вопросам «проводить периодические обзоры ситуаций, когда может возникнуть двойное налогообложение, в свете опыта, накопленного странами-членами, и вносить соответствующие предложения по его устранению».

2. Настоящий доклад был подготовлен Комитетом в этом контексте с целью прояснения некоторых вопросов, связанных с налогообложением дохода, полученного от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования (ПКСНО), в соответствии с Модельной конвенцией и двусторонними договорами, а также для предложения направлений возможных будущих действий стран-членов в этой области.

II. ОБЩИЕ СВЕДЕНИЯ

1. Экономические аспекты

3. Хотя аренда промышленного, коммерческого и научного оборудования (ПКСНО) ранее имела второстепенное значение, за последние два десятилетия она превратилась в важную форму национальной и международной коммерческой деятельности, выполняющую совершенно различные экономические функции во множестве зачастую сложных контекстов. Она развилась в большинстве промышленно развитых стран в признанную, самодостаточную отрасль и одновременно сочетает в себе профессиональные методы бухгалтеров, банкиров, юристов, страховщиков и других специалистов. Следующие пункты дают приблизительное описание типичных экономических ситуаций.

4. Во многих случаях предприятия нуждаются в ПКСНО только для краткосрочных целей. Такая потребность может быть случайно удовлетворена другим предприятием, которое постоянно владеет таким оборудованием для собственных нужд, но может распоряжаться им в течение ограниченного периода времени. Когда такие краткосрочные требования арендаторов возникают с определенной регулярностью, это может стать основой для деятельности предприятия в качестве регулярного арендодателя ПКСНО.

5. Аренда может стать особой формой, принимаемой маркетингом товаров или услуг, или оказанием коммерческих услуг. Таким образом, производители передового технического оборудования или их клиенты часто предпочитают сдавать в аренду, а не продавать или покупать такую продукцию. Аналогичным образом, в области транспорта предприятие может предпочесть арендовать контейнер, грузовик или судно, а не пользоваться услугами транспортного предприятия.

6. Аренда ПКСНО может иметь финансовую цель. Таким образом, предприятие, которое имеет долгосрочную потребность в ПКСНО, может найти финансовые преимущества в аренде

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ В АРЕНДУ ПКС ОБОРУДОВАНИЯ R (2)

вместо покупки такого оборудования, поскольку при этом оно само не несет бремени финансирования покупки и несет лишь ограниченный риск.

7. Существуют даже менее четко определенные случаи. Лизинг может использоваться в качестве средства для передачи активов от одного предприятия группы другому предприятию той же группы. Он может даже быть инструментом для перевода дохода в налоговых целях из одной страны в другую.

8. Во всех этих случаях контекст, мотивация и условия аренды могут сильно различаться.

2. Правовые аспекты

9. Договоры аренды основаны на разделении права собственности на актив и его использования. Договор юридически устанавливает, что владельцем рассматриваемого актива является арендодатель (лизинговая компания), а пользователем — арендатор. Арендодатель покупает товары, а арендатор их арендует. Устанавливается срок действия аренды (срок), а также сумма арендных платежей и частота платежей. Может использоваться большое разнообразие методов оплаты.

10. Кроме того, договор обычно предусматривает, что происходит с оборудованием по окончании срока – может ли оно быть приобретено арендатором или просто возвращено арендодателю. Условия договора аренды могут широко варьироваться. Экономическое значение и правовые аспекты лизинга, следовательно, также могут варьироваться. В основном можно выделить два типа лизинга: а) Операционный лизинг — это, как правило, аренда оборудования, которое может быть легко перемещено от одного арендатора к другому. Основные категории включают офисное оборудование, автомобили, контейнеры, компьютеры и установки. Основной деятельностью операционного арендодателя обычно являются условия аренды, которые не покрывают общую амортизацию и прибыль от арендованного актива. Его более короткие сроки дают ему право на более высокие ставки, а амортизация и прибыль распределяются на несколько договоров аренды; б) Финансовый лизинг — это аренда, при которой лизинговая компания используется в качестве финансового учреждения: пользователь-арендатор выбирает и указывает свое оборудование, арендодатель оплачивает все, и капитал амортизируется в течение срока аренды. Арендодатель также получает свою прибыль в течение этого «основного срока». Любой последующий срок аренды будет известен как вторичный срок. Часто, даже обычно, арендные платежи во вторичном сроке являются номинальными, и арендатор часто в конечном итоге приобретает арендованный актив.

11. Одним из основных преимуществ операционного лизинга является то, что арендодатель фактически знает свое оборудование и будет предоставлять услуги по техническому обслуживанию и ремонту, а также замене. Он непосредственно заинтересован в активе, тогда как финансовый арендодатель больше озабочен финансированием. Часто, даже обычно, операционный арендодатель будет иметь активы, финансируемые финансовым арендодателем, банком или финансовой компанией.

R (2) МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Кредитор может полагаться на остаточную стоимость актива в любое время, а также на свое доверие к операционному арендодателю. В случаях, когда стоимость отдельных активов выше, обычно требуются гарантии от арендаторов в пользу финансовых арендодателей.

3. Аспекты национального и международного налогового права

12. За последние два десятилетия лизинг в целом, как оказалось, влечет за собой сложные налоговые проблемы во многих странах и стал предметом специального законодательства или нормативных актов в некоторых из них. Проблемы включают следующее: а) Операционный лизинг обычно подпадает под классические налоговые правила, которые были смоделированы на основе ситуации с арендой автомобилей и аналогичного оборудования [см. пункт 10 а) выше]. Эти правила часто, как представляется, не соответствуют ситуации в случае финансового лизинга,

поскольку здесь арендатор, а не арендодатель, может с экономической точки зрения находиться в положении владельца. Это иногда приводит к особым положениям (например, к рассмотрению арендатора как владельца для целей налогообложения); б) Как только в налоговом законодательстве принимается специальный режим для финансового лизинга, возникает ряд сложных проблем, касающихся, среди прочего, структуры таких решений, их технических деталей и разграничения между двумя типами лизинга; в) Лизинг может вызывать проблемы, касающиеся трансфертных цен, в случаях, когда он осуществляется между ассоциированными предприятиями; г) Отдельные случаи лизинга вызвали проблемы в некоторых странах в соответствии с внутренним налоговым законодательством, направленным на противодействие уклонению от уплаты налогов. Также сообщалось, что лизинг часто используется для целей так называемых «налоговых убежищ»; д) Лизинг возник в национальных экономиках, но, похоже, сегодня он также используется на международном уровне. Следует ожидать, что специальные положения, принятые во многих странах, также поднимут специфические проблемы в международном налоговом праве. Аналогичным образом, в этом контексте может быть поднят вопрос о ненадлежащем использовании конвенций.

13. Настоящий доклад ограничен проблемами, возникающими в связи с включением дохода от сдачи в аренду ПКСНО в Статью 12 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1977 года. Он относится к операционному лизингу и не рассматривает конкретные проблемы, изложенные выше. Он учитывает только лизинг между независимыми лицами и касается только добросовестных сделок.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ В АРЕНДУ ПКС ОБОРУДОВАНИЯ R (2)

III. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ В АРЕНДУ ПКСНО В СООТВЕТСТВИИ С МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИЕЙ ОЭСР И ДВУСТОРОННИМИ ДОГОВОРАМИ

1. Последствия действующих правил

14. Доход, полученный от сдачи в аренду ПКСНО, в первую очередь подпадает под действие Статьи 12 (Роялти) и, в случае его получения предприятием, также подпадает под действие Статей 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) и 5 (Постоянное представительство (ПП)). Статья 12 содержит специальное правило, которое предусматривает отсутствие налогообложения в государстве источника, за исключением случаев, когда роялти относятся к постоянному представительству в этом Государстве. Как следствие, предприятия, занимающиеся сдачей в аренду ПКСНО, в целом облагаются налогом в государстве резидентства.

2. Проблемы, возникающие в соответствии со Статьями 5 и 7

15. Проблемы, возникающие в соответствии со статьями 5 и 7 в отношении сдачи в аренду оборудования, – а также возможные ответы на них – приведены в таблице в Приложении. Комитет считает, что хотя в некоторых случаях эти проблемы существенны, они могут быть решены.

3. Проблемы, связанные с ненулевыми ставками налога у источника на роялти

a) Описание проблемы

16. Комитет отметил, что многие двусторонние договоры в рамках ОЭСР сохраняют ограниченную ставку налога у источника на роялти. Фактически не менее 12 стран – членов ОЭСР сделали оговорку против нулевой ставки, предусмотренной статьёй 12 Модельной конвенции ОЭСР 1977 г.

17. Двусторонние договоры, предусматривающие ненулевую ставку налога у источника на роялти, как правило, принимают полное определение роялти, содержащееся в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР 1977 г. Таким образом, налогообложение у источника, предусмотренное такими договорами, как правило, применимо к доходам от сдачи в аренду ПКНО.

b) Соображения Комитета

18. Комитет рассмотрел вопрос о том, представляется ли уместным облагать налогом у источника доходы от сдачи в аренду ПКНО лишь потому, что двусторонний договор предусматривает такое

налогообложение в отношении роялти за авторские права, патенты, ноу-хау и т.п. (собственно роялти). В этой связи значительное большинство Комитета отметило, что:

i) Доходы, получаемые от сдачи в аренду ПКНО, обычно имеют иную природу, чем собственно роялти, для которых статья 12 Модельной конвенции ОЭСР 1977 г.

была в первую очередь предназначена, т.е. доходы от нематериальных активов со значительным интеллектуальным содержанием (см., однако, пункт 21 ниже); ii) Статья 12 Модельной конвенции ОЭСР таким же образом, как и для роялти, рекомендовала нулевую ставку налога у источника в случае доходов от сдачи в аренду ПКНО, с тем чтобы предоставить таким доходам дополнительную защиту от налогообложения в стране источника. Намерением не было рекомендовать для доходов от сдачи в аренду ПКНО взимание какого-либо налога в стране источника даже тогда, когда договоры об избежании двойного налогообложения предусматривают такой налог на роялти в целом; iii) При распространении налогообложения у источника собственно роялти на доходы от сдачи в аренду ПКНО такие доходы подлежали бы налогообложению на валовой основе; это легко может привести к чрезмерному налогу, поскольку расходы арендодателя (включая амортизацию или затраты на финансирование приобретения сдаваемых в аренду активов) не учитываются, а налог у источника может быть не полностью зачтён в стране резидентства, где доход облагается на чистой основе. Хотя эти соображения относятся к роялти любого вида, они особенно важны в случае сдачи в аренду промышленного оборудования; iv) Налогообложение на валовой основе имело бы место только при отсутствии постоянного представительства: в случае постоянного представительства статья 7 в сочетании с пунктом 5 статьи 12 привела бы к налогообложению на чистой основе; таким образом, парадоксальным образом налогообложение при отсутствии постоянного представительства может быть гораздо более обременительным, чем при его наличии;

v) Налогообложение имело бы место в тех Государствах, которые считают резидентство плательщика источником роялти, даже если оборудование не находится в этом Государстве.

19. Подавляющее большинство Комитета согласилось с тем, что распространение налогообложения у источника собственно роялти на доходы, получаемые от сдачи в аренду ПКНО, представляется неуместным. Кроме того, эту точку зрения разделяет ряд тех стран, которые сделали оговорку в отношении нулевой ставки на роялти, предусмотренной статьёй 12 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

20. Поэтому Комитет рекомендует, чтобы доходы от ПКНО не включались в двусторонних конвенциях в статью о роялти.

c) Особые случаи

21. Следует отметить две группы особых случаев.

i) В некоторых случаях арендная плата за ПКНО может включать элемент собственно роялти. Характерным примером была бы аренда машины, используемой для изготовления продукции, защищённой патентом, когда арендная плата охватывает

как возмещение за аренду самой машины, так и роялти за использование патента. Очевидно, что в таких случаях, когда принимается точка зрения, изложенная в пунктах 16–18 выше, арендная плата рассматривалась бы как собственно роялти в той мере, в какой она может быть отнесена к использованию патента. Случаи такого рода, вероятно, редки и должны решаться в каждом конкретном случае; ii) Было указано, что не всякая сдача в аренду материальных активов может охватываться формулировкой пункта 2 статьи 12. Фактически меньшинство Комитета утверждало, что, например, при сдаче в аренду контейнеров элемент услуг экономически более важен, чем простое предоставление в распоряжение материального актива, и поэтому статья 12 Модельной конвенции ОЭСР к ней не применялась бы.

22. Комитет признал, что это пограничные случаи, которые следует урегулировать двусторонне путём взаимного согласования. Пример сдачи в аренду контейнеров показывает, что достижение многостороннего соглашения затруднительно даже среди стран ОЭСР. Дальнейшим

преимуществом предложения, изложенного в предыдущем разделе, является то, что оно позволяет избежать всех таких трудностей.

IV. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПЕРЕСМОТРУ МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР 1977 Г.

23. Изложенные выше замечания Комитета свидетельствуют о том, что включение доходов от сдачи в аренду ПКНО в определение роялти было бы нецелесообразным, могло бы привести к неверному толкованию целей Модельной конвенции ОЭСР и даже создать трудности при переговорах о двусторонних налоговых договорах. Поэтому Комитет рекомендует внести изменения в статью 12 и/или её Комментарий при следующем пересмотре Модельной конвенции ОЭСР. Представляется, что существует по крайней мере три возможных альтернативы:

a) Исключить слова «или за использование, или за право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» в пункте 2 статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР;

b) Предложить специальную оговорку для включения, например, в тексты дополнительных протоколов, ясно указывающую, что применяется статья 7, а не статья 12;

c) Изложить ситуацию и точку зрения Комитета по налоговым вопросам в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР. Предварительная точка зрения Комитета состоит в том, что предпочтительна первая альтернатива.

24. Комитет также отметил, что несколько стран не могли разделить выводы настоящего отчёта и хотели бы сохранить свободу облагать доходы от сдачи в аренду промышленного, коммерческого и научного оборудования

налогом у источника во всех случаях. В таком случае было бы уместно рассматривать такие доходы отдельно и предусматривать налогообложение у источника по более низкой ставке, чем та, которая применяется к роялти в целом.

V. ВЫВОДЫ

25. С учётом изложенного Комитет предлагает, чтобы Совет, возможно, пожелал принять к сведению настоящий отчёт и:

a) Рекомендовать государствам-членам при применении существующих двусторонних конвенций, предусматривающих налогообложение у источника доходов от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, учитывать соображения, изложенные в Части III настоящего отчёта, в качестве руководства:

i) для толкования статей 5, 7 и 12 в пограничных случаях, или ii) для предоставления устранения, где это возможно, либо в соответствии со статьёй 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, либо в соответствии с их внутренним законодательством, с тем чтобы избежать двойного налогообложения или иных вредных последствий, вызванных налогообложением у источника таких доходов;

b) Рекомендовать государствам-членам при заключении новых конвенций или пересмотре существующих не подчинять такие доходы положениям, согласно которым роялти могут облагаться налогом у источника.

26. Комитет предлагает, чтобы Совет, возможно, пожелал поручить ему учесть предложения, сделанные в настоящем отчёте в отношении сферы применения статьи 12, при следующем пересмотре Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

27. Комитет также предлагает опубликовать настоящий отчёт и обеспечить ему надлежащую гласность Секретариатом ОЭСР.

VI. ОГОВОРКИ

28. Австралия сохраняет за собой право облагать налогом доходы, получаемые от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, в качестве роялти по своим соглашениям об избежании двойного налогообложения, если такие доходы по австралийскому законодательству имеют источник в Австралии.

29. Канада сохраняет за собой право облагать доходы, получаемые от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, налогом у источника по ставке, равной ставке на роялти.

30. Италия сохраняет за собой право продолжать включать доходы, получаемые от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, в определение роялти, предусмотренное пунктом 2 статьи 12 Модельной конвенции 1977 г.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ СДАЧИ В АРЕНДУ ПРОМЫШЛЕННОГО, КОММЕРЧЕСКОГО ИЛИ НАУЧНОГО ОБОРУДОВАНИЯ R (2)

31. Япония, Новая Зеландия, Португалия, Испания и Турция сохраняют за собой право облагать налогом у источника доходы от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования.

R (2) МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЯМИ 5 И 7 МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР В ОТНОШЕНИИ СДАЧИ В АРЕНДУ ОБОРУДОВАНИЯ

Комментарии Деятельность в Государстве S Существует ли ПП? Отнесение прибыли

A. Сдаваемое в аренду оборудование эксплуатируется, обслуживается, осматривается и содержится персоналом арендодателя, постоянно находящимся в Государстве S Да, по крайней мере если эти Отнесение всей виды деятельности прибыли от сдачи в осуществляются под аренду с вычетом руководством, расходов головного ответственностью и офиса контролем арендодателя B. Сдаваемое в аренду оборудование эксплуатируется, обслуживается, осматривается и содержится исключительно арендатором Как правило, нет Нет C. Сдаваемое в аренду оборудование эксплуатируется, обслуживается, осматривается и содержится арендодателем посредством: Нет, если осуществляется Если ПП существует, следует

a) собственного персонала, постоянно находящегося в Государстве R под руководством, ли относить прибыль

b) независимых предприятий, нанятых арендодателем ответственностью и за саму сдачу в аренду контролем арендатора; или только в отношении в противном случае эксплуатации, обслуживания, спорно осмотра и содержания? D. Сдаваемое в аренду оборудование: Спорно, если Если ПП существует, следует

– эксплуатируется и обслуживается арендатором осмотр и содержание ли относить к нему прибыль

– осматривается и содержится арендодателем не осуществляются под только в отношении осмотра руководством, и содержания? ответственностью и контролем арендатора E. Содержание офиса в Государстве S для поддержания контакта с рынком, заключения договоров, поставки оборудования и т.п., но без участия в эксплуатации, обслуживании, осмотре и содержании сдаваемого в аренду оборудования Согласно принципу статьи 5 Отнесение прибыли только за услуги, фактически оказываемые офисом, или за всю прибыль от сдачи в аренду оборудования в Государстве S

Государство R = государство резидентства

Государство S = государство источника

R (3)

Налогообложение доходов от сдачи в аренду контейнеров (принято Советом ОЭСР 13 сентября 1983 г.)

Содержание

I. Введение ..... **R(3)-2**
II. Экономический фон ..... **R(3)-2**
1. Общие положения ..... **R(3)-2**
2. Показатели деятельности ..... **R(3)-3**
3. Виды деятельности ..... **R(3)-4**

III. Правила налогообложения доходов от сдачи в аренду
контейнеров по Модельной конвенции ОЭСР ..... R(3)-5
1. Последствия существующих правил ..... R(3)-5
2. Варианты будущего пересмотра Модельной конвенции ..... R(3)-5
IV. Применение Модельной конвенции ОЭСР ..... R(3)-6
1. Общие положения ..... R(3)-6
2. Руководство по применению статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР
(наличие постоянного представительства) ..... R(3)-7
Случай A: Простые склады ..... R(3)-7
Случай B: Склад-агентство ..... R(3)-8
Случай C: Осмотр и ремонт ..... R(3)-9
Случай D: Операционные отделения ..... R(3)-9
Случай E: Простое присутствие контейнеров ..... R(3)-10
3. Руководство по применению статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР
(распределение прибыли) ..... R(3)-10
V. Проблемы, касающиеся статей о роялти в двусторонних конвенциях R(3)-11
VI. Выводы ..... R(3)-12
VII. Оговорки ..... R(3)-13
Примечания и ссылки ..... R(3)-14

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (3)

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Приняв 11 апреля 1977 г. Рекомендацию, касающуюся устранения двойного налогообложения, Совет рекомендовал правительствам государств-членов следовать Модельной конвенции ОЭСР 1977 г. об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и поручил Комитету по налоговым вопросам «проводить периодические обзоры ситуаций, в которых может возникать двойное налогообложение, в свете опыта, накопленного государствами-членами, и вносить соответствующие предложения по его устранению».

2. Настоящий отчёт подготовлен Комитетом в этом контексте с целью прояснения некоторых вопросов, связанных с налогообложением доходов, получаемых от сдачи в аренду контейнеров1 – независимо от вида перевозки таких контейнеров – по Модельной конвенции или по двусторонним договорам. Отчёт также предлагает направления возможной будущей деятельности государств-членов в этой области.

II. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФОН

1. Общие положения

3. Сдача контейнеров в аренду стала важной деятельностью в 1970-х годах. Это зависело от «контейнеризации» значительных частей мировой транспортной системы, которая произошла в предыдущем десятилетии. В то время как на первом этапе этого развития контейнеры, как правило, принадлежали перевозчику или судовладельцу, на втором этапе всё больше и больше контейнеров принадлежали отдельным предприятиям и эксплуатировались на условиях аренды. Сегодня предприятия по сдаче контейнеров в аренду (CLE) владеют, по всей видимости, более чем 50 процентами мирового парка контейнеров.2

4. Такое развитие произошло потому, что CLE выполняют различные функции в сложных условиях мировой транспортной системы. Можно чётко выделить три функции:

a) CLE предоставляют перевозчикам и другим участникам контейнеры, тем самым обеспечивая важный актив для транспортной деятельности;

b) CLE выполняют клиринговую функцию, когда контейнеры находятся в избытке в одном месте и в дефиците в других; таким образом, предприятия оказывают важную услугу для мировой транспортной системы;

c) Предприятия по сдаче в аренду могут участвовать в особых финансовых схемах, например, в случае опционов на покупку по фиксированной цене или лизинга с полной выплатой. Таким образом, они выполняют финансовые функции, которые не всегда являются существенными для мировой транспортной системы.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ КОНТЕЙНЕРОВ В АРЕНДУ

R (3)

5. Хотя все эти функции имеют значение при рассмотрении деятельности CLE, налоговые администрации часто занимаются лишь некоторыми из этих функций, например, теми, которые выполняются конкретным представительством, имеющим лишь ограниченные функции.

2. Осуществление предпринимательской деятельности

6. Сдача контейнеров в аренду – это сложная и всемирная деятельность. Отдельное CLE обычно оперирует десятками тысяч контейнеров и может поддерживать более 100 «депо», где его клиенты могут забирать или возвращать контейнеры.

7. Эксплуатация такого обширного «пула» контейнеров, их перемещения по всему миру, денежные потоки и другие связанные с этим коммерческие операции почти полностью зависят от электронной обработки данных. Компьютерные системы, обычно расположенные в головном офисе CLE, являются, таким образом, важным элементом в функционировании, контроле и оценке его мировой предпринимательской деятельности.

8. Соответственно, ежедневная деятельность по большей части в значительной степени централизована, хотя и существует обширная сеть «депо». Договоры с клиентами ведутся и заключаются либо компанией по сдаче в аренду, либо местным агентом, либо, в некоторых случаях, оператором депо (оператор такого депо также может заключать договоры с клиентами). Основная проблема, с которой сталкивается отрасль, — это несбалансированный поток контейнеров, в результате чего они накапливаются в одном месте, в то время как в других наблюдается их дефицит. И это также может быть решено только путём централизации и компьютеризации.

9. Для целей анализа следует различать три страны или группы стран:

– Страна резидентства предприятия по сдаче контейнеров в аренду, где это предприятие имеет центр своей деятельности;

– Страны расположения различных депо, между которыми перемещаются контейнеры, нерегулярно транспортируемые между различными пунктами большим или меньшим числом судовладельцев. Предприятие по сдаче в аренду может иметь конкретные объекты в этих странах, но чаще оно полагается на полностью независимые предприятия, являющиеся резидентами там;

– Страна арендатора, где конкретный арендатор имеет своё резидентство или свой головной офис; предприятие по сдаче в аренду может иметь или не иметь постоянное представительство (ПП) в этой стране для заключения договоров или для обработки контейнеров, поступающих в эту страну, или для обеих целей.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (3)

3. Деятельность

10. Сдача контейнеров в аренду может принимать различные формы. Ниже приведено, по-видимому, справедливое описание с использованием терминологии, общепринятой в отрасли:

i) Аренда на один или несколько рейсов, включая:

– Аренда на один рейс: аренда из одного депо в другое;

– Аренда на круговой рейс: аренда из одного депо для кругового рейса обратно в то же депо или другое депо в той же стране;

– Возможная «смешанная» аренда, например, аренда на один рейс с опцией кругового рейса;
ii) Краткосрочная аренда, сроком менее одного года, включая:

– Фиксированный минимальный срок аренды с открытым прекращением (например, минимальный срок 20 дней, 3 месяца, 6 месяцев, 9 месяцев);

– Минимальный срок аренды с опцией продления (например, на 6 месяцев, 12 месяцев, 2 года, 3 года и т.д.);

– Фиксированный срок аренды (например, 30 дней, 3 месяца, 9 месяцев); iii) Долгосрочная аренда на срок один год или более, включая договоры с:

– Минимальным сроком аренды с открытым прекращением;

– Минимальным сроком аренды с опцией продления;

– Минимальным сроком аренды с опцией досрочного прекращения после 4, 3, 2, 1 года;

– Опционом на покупку по фиксированной цене или лизингом с полной выплатой (по окончании срока аренды контейнер автоматически переходит в собственность арендатора).

11. Предприятия по сдаче в аренду могут также заключать специальные соглашения со своими клиентами на сдачу контейнеров в аренду в определенных операционных зонах, из определенных депо и в определенные депо, в определенных количествах и по определенным ставкам, которые фиксированы на определенный период.

12. В общем, правила налогообложения одинаковы для всех этих видов деятельности. Однако проблемы могут возникнуть, когда контейнеры сдаются в аренду в контексте особых финансовых схем или когда специальное контейнерное оборудование сдаётся в аренду для исключительных целей (например, транспортировка атомного топлива). Эти случаи не рассматриваются в настоящем отчете, но делается ссылка на отчет Комитета «Налогообложение дохода, полученного от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования».

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ КОНТЕЙНЕРОВ В АРЕНДУ

R (3)

III. ПРАВИЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ КОНТЕЙНЕРОВ В АРЕНДУ В СООТВЕТСТВИИ С МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИЕЙ ОЭСР

1. Влияние существующих правил

13. Доход, полученный от сдачи контейнеров в аренду, являясь доходом от сдачи в аренду промышленного оборудования, в первую очередь подпадает под действие статьи 12 (Роялти) и, если он получен предприятием, также подпадает под действие статей 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) и 5 (Постоянное представительство (ПП)). Статья 12 содержит специальное правило, которое предусматривает отсутствие налогообложения в государстве источника, за исключением случаев, когда роялти относятся к постоянному представительству (ПП) в этом государстве. Вследствие этого предприятия, сдающие контейнеры в аренду, в общем, облагаются налогом в государстве резидентства. Однако ряд стран сделали оговорку в отношении освобождения у источника, предусмотренного статьей 12.

2. Варианты будущей редакции Модельной конвенции

14. Комитет изучил три различные возможности. Первая возможность заключалась бы в том, чтобы прибыль от сдачи контейнеров в аренду облагалась ограниченным налогом у источника, если двусторонний договор предусматривает такой налог на роялти в целом. Комитет, подавляющим большинством голосов, пришел к выводу, что эта альтернатива создаст значительные трудности для сдачи контейнеров в аренду и для международной транспортной системы в целом. Поэтому он отклонил это решение. В связи с этим делается ссылка на отчет о сдаче в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, который рекомендует общее исключение дохода от сдачи в аренду этих активов из сферы действия статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР.

15. Другая возможность заключалась бы в том, чтобы прибыль от сдачи контейнеров в аренду в будущем подпадала только под действие статей 7 и 5 Модельной конвенции ОЭСР. Во избежание определенных трудностей, возникших в связи с тем, что некоторые страны сделали оговорки в отношении статьи 12 и взимают налоги у источника с роялти по двусторонним конвенциям (см. Часть V ниже), доход от сдачи контейнеров в аренду должен быть четко исключен из сферы действия статьи 12. Это соответствовало бы Модельной конвенции ОЭСР, поскольку такой доход

получен из предпринимательской деятельности. Представлялось адекватным облагать налогом предприятия, сдающие контейнеры в аренду, в государствах, где они имеют постоянные представительства (ПП), и избегать двойного налогообложения в государстве резидентства, используя методы, изложенные в статьях 23 A и 23 B Модели. Любые практические трудности или сомнения в применении статей 7 и 5 Модельной конвенции могли бы быть урегулированы адекватным толкованием этих статей и путём прибегания к процедуре взаимного согласования (МАР) (статья 25). Принципы, разработанные в Части IV настоящего отчета, фактически составили бы основу для такого подхода. Такое решение получило широкую поддержку в Комитете.

16. Наконец, прибыль от сдачи контейнеров в аренду могла бы рассматриваться на аналогичной основе, как прибыль от эксплуатации судов в международных перевозках, и облагаться налогом в соответствии со статьей 8 Модельной конвенции ОЭСР, т.е. только в том государстве, в котором находится место эффективного управления предприятия (ср. пункт 10 Комментария к статье 8). Такое решение основывается на мнении, что в отсутствие такого правила необходимое распределение арендного дохода между различными государствами источника по своей сути подпадает под применение противоречивых правил распределения в этих государствах и под произвольные приближения, что может привести к наложению непомерного многократного налогового бремени. Освобождение у источника гарантирует, что налог будет взиматься только там, где общие операции предприятия по сдаче в аренду являются прибыльными. Предоставление налогового права одному государству устраняет необходимость в разработке сложных правил для определения прибыли, подлежащей налогообложению каждым государством, а государство, в котором арендодатель является резидентом, находится в наилучшем положении для учёта доходов и расходов предприятия по сдаче контейнеров в аренду.

17. Однако Комитет отметил, что с точки зрения принципа проблемы, возникающие при налогообложении дохода от сдачи контейнеров в аренду, мало отличались от привычных проблем, которые возникали при реализации принципов Модельной конвенции ОЭСР. Значительное большинство стран считало, что сдача контейнеров в аренду по существу не отличалась от сдачи в аренду другого промышленного или научного оборудования, даже если контейнеры не использовались в стране первого арендатора. Таким образом, было бы досадным создавать здесь прецедент, противоречащий общепринятым правилам налогообложения такого типа дохода. Поэтому Комитет не рекомендует применять к доходу от сдачи контейнеров в аренду правила статьи 8, которые могут, однако, быть рассмотрены в свете нового опыта, когда Модельная конвенция ОЭСР будет полностью пересмотрена. До этой редакции страны, которые выступают за применение правил статьи 8 к доходу от сдачи контейнеров в аренду, могут предлагать это решение при вступлении в двусторонние переговоры.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (3)

IV. ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

1. Общие положения

18. Хотя Модельная конвенция ОЭСР сама по себе ясна, она вызывает ряд практических проблем.

a) Первая проблема связана с вопросом о том, имеет ли предприятие по сдаче в аренду постоянные представительства (ПП) по смыслу статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР. Это может быть неясно, например, в Государствах, где расположены депо, когда деятельность предприятия часто настолько ограничена, что трудно установить, подпадают ли эти виды деятельности, рассматриваемые сами по себе, под исключение, предусмотренное пунктом 4 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР. Аналогично, может быть сомнительным, существует ли постоянное представительство (ПП) в государстве заказчика (например, перевозчика или другого пользователя контейнеров) просто по факту наличия там контейнеров;

b) Определение того, какая прибыль предприятия, сдающего контейнеры в аренду, относится к постоянному представительству (ПП), квалифицируемому как таковое в соответствии со статьей 5 Модельной конвенции ОЭСР, может быть ещё более сложным.

2. Руководство по применению статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР (наличие постоянного представительства (ПП))

19. Комитет решил подойти к решению этой проблемы путем изучения некоторых типовых случаев, часто встречающихся при деятельности CLE. Предложенные решения могут служить руководящими принципами для формирования политики и процедур взаимного согласования (MAP) в отношении применения двусторонних договоров. Это, конечно, не означает, что конкретные обстоятельства каждого случая не должны приниматься во внимание.

Случай A: Простые депо

i) Описание случая

20. Предприятие по сдаче в аренду сдает контейнеры в аренду по всему миру. Арендатор может сдать свой контейнер в любое из более чем 100 депо в 40 странах. Большинство депо принадлежат и управляются независимыми предприятиями, принимающими контейнеры и доставляющими их своим новым клиентам. Оператор депо обычно получает единовременную сумму плюс специальное вознаграждение в зависимости от фактического использования депо и фактически оказанных услуг. Эксплуатация депо обычно требует следующих видов деятельности:

– Уведомление о прибытии контейнеров, которые будут предоставлены в распоряжение предприятия по сдаче в аренду;

– Уведомление о запросах на контейнеры;

– Управление складом для контейнеров, которые должны храниться в порту в распоряжении предприятия по сдаче в аренду;

– Обработка контейнеров, а именно получение их от судоходных предприятий или доставка им по требованию;

– Контроль контейнеров, возвращенных предприятию или доставленных им;

– Технический осмотр, устанавливающий наличие повреждений, информирование CLE в случае повреждения и вспомогательные услуги по организации ремонта через третьих лиц.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (3) Депо обычно используется несколькими предприятиями, включая предприятия, сдающие контейнеры в аренду, автоперевозчиков, морских перевозчиков.

ii) Руководство

21. Комитет предполагает, что простое депо, описанное выше, обычно не приводит к образованию постоянного представительства (ПП), если оно эксплуатируется независимым предприятием. В случаях, когда оператор обслуживает в качестве депо только одно предприятие, может, однако, потребоваться проверить, не существует ли на самом деле действующее депо, описанное в Случае D ниже.

22. Простое депо может, однако, считаться постоянным представительством (ПП) по смыслу пункта 1 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР, если оно принадлежит и эксплуатируется самим CLE. Однако подавляющее большинство Комитета считает, что в этих обстоятельствах представительство, как правило, не должно считаться постоянным представительством (ПП) по смыслу пункта 4 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР. Это представляется обоснованным, поскольку:

– Многие виды деятельности таких представительств подпадают под формулировку подпунктов a) и b) пункта 4 статьи 5;

– Остальные виды деятельности, как правило, настолько ограничены, что рассматриваются как имеющие вспомогательный характер по смыслу подпункта e) пункта 4;

– Деятельность депо составляет лишь небольшую часть деятельности предприятия в целом, и вряд ли возможно выделить более чем незначительную сумму прибыли, относящейся к нему;

– Следовательно, общая деятельность, являющаяся результатом сочетания видов деятельности, подпадающих под подпункты a), b) и e), имеет вспомогательный характер по смыслу подпункта f) пункта 4.

23. Поэтому Комитет рекомендует применять правила исключений, предусмотренные пунктом 4 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР, в вышеупомянутых случаях.

Случай B: Депо-агентство

i) Описание случая

24. Арендодатель содержит агентства, сдающие контейнеры в аренду клиентам, обращающимся к ним. Договоры обычно подписываются агентом, который будет строго соблюдать общие указания, специальные инструкции или конкретные распоряжения арендодателя, в зависимости от обстоятельств. Агент может быть полностью независим от арендодателя и обслуживать более одного предприятия, сдающего контейнеры в аренду. Однако могут существовать и более тесные отношения с арендодателем.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧЕННОГО ОТ СДАЧИ КОНТЕЙНЕРОВ В АРЕНДУ

R (3) ii) Руководство

25. Если депо-агентство принадлежит и эксплуатируется третьей стороной, имеющей независимый статус и действующей в рамках своей обычной деятельности, оно не должно считаться постоянным представительством (ПП) по смыслу пункта 6 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР. В противном случае оно должно считаться постоянным представительством (ПП) по смыслу пункта 5 статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР.

26. После тщательного рассмотрения Комитет, подавляющим большинством голосов, рекомендует присваивать статус независимого агента, если оператор работает более чем с одним предприятием, поскольку в таких обстоятельствах соблюдаются критерии, описанные в пункте 35 Комментария. Другие случаи должны рассматриваться в индивидуальном порядке в свете пунктов 36 и 37 Комментария к статье 5.

27. Если депо-агентство принадлежит и эксплуатируется самим CLE, Комитет считает, что постоянное представительство (ПП) явно существует.

Случай C: Осмотр и ремонт

i) Описание случая

28. Контейнеры, находящиеся в депо, осматриваются и, в случае неприемлемого повреждения, ремонтируются по запросу арендодателя. Обычно это будет делаться независимыми инспекторами и/или ремонтными мастерскими (обычный технический осмотр, устанавливающий наличие каких-либо повреждений, обычно будет проводиться оператором депо). В некоторых случаях арендодатель может владеть ремонтной мастерской в портах особого значения.

ii) Руководство

29. Комитет придерживается мнения, что инспекция и ремонт, осуществляемые через независимые предприятия, не образуют постоянного представительства (ПП). Даже в особых случаях, когда это может рассматриваться как постоянное место деятельности, пункты 4 e) и f) должны приводить к выводу об отсутствии постоянного представительства (ПП).

i) Описание случая

30. Арендодатель содержит офис в порту для осуществления всех своих операций в регионе; это включает уведомление о прибытии и требованиях, эксплуатацию склада для контейнеров, их обработку, а также проведение инспекции и ремонта. Аналогичным образом это включало бы, под надзором головного офиса, маркетинг арендодателя и заключение контрактов. Такие операционные филиалы, по-видимому, создаются главным образом для координации деятельности предприятий по лизингу контейнеров (CLE) на региональной основе.

ii) Руководящие принципы

31. В этих случаях применение Статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР обычно приведет к образованию постоянного представительства (ПП).

Случай E: Простое присутствие контейнеров

i) Описание случая

32. Контейнеры арендодателя используются в стране арендатором или третьим лицом, либо от их имени.

ii) Руководящие принципы

33. Очевидно, что в таком случае простое присутствие контейнеров не образует постоянного представительства (ПП), поскольку отсутствует постоянное место деятельности или какая-либо деятельность, осуществляемая арендодателем.

3. Руководящие принципы для применения Статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР (распределение прибыли)

34. Руководящие принципы для применения Статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР, изложенные выше, предотвратят чрезмерное дробление прибыли CLE. Поэтому Комитет согласился, что относительно общие руководящие принципы соответствовали бы ситуации с практической точки зрения.

35. Только в исключительных случаях простой склад и агентство-склад [Случаи A и B] будут рассматриваться как постоянные представительства (ПП). Распределение прибыли должно основываться на том факте, что постоянное представительство (ПП) в этих случаях не занимается деятельностью по лизингу контейнеров, а скорее оказывает ограниченные услуги. Его прибыль, следовательно, должна определяться:

a) Суммой, которую отдельное и независимое предприятие получило бы при аналогичных условиях в качестве вознаграждения за содержание склада (например, единовременный платеж и/или специальная плата, зависящая от фактического использования склада);

b) Минус: расходы, понесенные для целей склада;

c) Минус: соответствующая доля расходов головного офиса, включая исполнительные и общие административные расходы (если иное не учтено).

36. Проблемы могут отличаться в случае операционного представительства [Случай D]. При расчете прибыли, относящейся к нему, функции между таким постоянным представительством (ПП) и головным офисом арендодателя должны быть тщательно взвешены. Расходы, включая исполнительные и общие административные расходы, понесенные в головном офисе, должны быть вычтены. Это охватывало бы, в частности, расходы на финансирование контейнеров, амортизацию и управление.

37. В Случаях A и B прибыль, подлежащая распределению постоянному представительству (ПП), обычно была бы небольшой. Это может быть установлено только в головном офисе. Государства, облагающие такие прибыли налогом, могут, в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), полагаться на суммы, определенные в учетных документах головного офиса, и страна, в которой находится головной офис, может, в таком случае, обязуется проверять эти суммы при проведении аудита CLE и информировать другое Государство в случае выявления серьезных недостатков.

V. ПРОБЛЕМЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СТАТЕЙ О РОЯЛТИ В ДВУСТОРОННИХ КОНВЕНЦИЯХ

38. Применение статей о роялти в двусторонних конвенциях не вызывает трудностей до тех пор, пока они не предусматривают налогообложение у источника платежей (арендной платы) за лизинг контейнеров. Это соответствовало бы Статье 12 Модельной конвенции ОЭСР, которая освобождает роялти (включая арендную плату) за научное, промышленное или коммерческое оборудование от налогообложения в государстве источника.

39. Существуют, однако, двусторонние конвенции, которые предусматривают ограниченный налог у источника на роялти. В этой связи делается ссылка на доклад по докладу о налогообложении дохода, получаемого от лизинга промышленного, коммерческого или научного оборудования, выводы которого также охватывают доход от лизинга контейнеров. В этом докладе Комитет придерживается мнения, что доход от лизинга не должен облагаться налогом у источника и, следовательно, должен быть исключен из сферы действия положений, соответствующих Статье 12. Кроме того, он рекомендует внести соответствующие поправки в эту Статью или Комментарий к ней при возможном пересмотре Модельной конвенции ОЭСР.

40. Может возникнуть вопрос, логично ли применять положение двусторонних конвенций, предусматривающее налог у источника на роялти (включая арендную плату за промышленное, коммерческое или научное оборудование), к арендной плате от лизинга контейнеров. Эти двусторонние конвенции обычно используют формулировки пункта 2 Статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР при определении термина «роялти». В Комитете не удалось достичь консенсуса по этому вопросу.

a) Одна из линий аргументации заключалась в том, что лизинг контейнеров в настоящее время, согласно строгому изложению таких договоров, всегда должен рассматриваться как «лизинг ... промышленного оборудования». Это может быть подтверждено тем фактом, что Комментарий к Статье 12 Модельной конвенции ОЭСР, по-видимому, следует этому направлению. Поскольку формулировка Модели достаточно ясна, только изменение в Модели могло бы изменить ситуацию;

b) С другой стороны, утверждалось, что экономическая реальность лизинга контейнеров выходит далеко за рамки простой аренды материального актива. Появление лизинга контейнеров не было связано с желанием перевозчиков арендовать, а не владеть контейнерами. Экономическая причина, лежащая в основе этого развития, заключалась скорее в желании иметь возможность забрать и оставить контейнер там, где это удобно для перевозчика. Это становится возможным только благодаря тому, что предприятия по лизингу создали всемирную сеть объектов и выполняют своего рода клиринговую функцию там, где существует избыток контейнеров в одном месте и их дефицит в других. Таким образом, предприятие оказывает услугу по балансированию спроса и предложения контейнеров в мировом масштабе; аренда является инструментом, а не конечной целью сама по себе. Поскольку Статья 12 Модельной конвенции ОЭСР регулирует только ситуации, когда аренда является конечной целью, она не применима к лизингу контейнеров.

41. В то время как большинство стран придерживались первой интерпретации, меньшинство предпочло вторую альтернативу в качестве функционального интерпретационного подхода. Комитет в целом заявил, что проблема связана с тем, что двусторонние конвенции отклоняются от Статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР и что общее решение не могло быть предусмотрено. Однако он рекомендует Договаривающимся государствам использовать процедуру взаимного согласования (MAP), где это возможно, чтобы избежать двойного налогообложения или вредных последствий, вызванных налогообложением у источника на роялти.

42. В этом контексте Комитетом были рассмотрены трудности в применении и толковании конвенций, которые могут возникнуть в случаях, когда налогообложение у источника может быть наложено на платежи за лизинг контейнеров. Ссылки делаются на пункты 16–20 вышеупомянутого доклада о лизинге промышленного, коммерческого и научного оборудования.

VI. ВЫВОДЫ

43. Комитет пришел к выводу, что подход, принятый в Модельной конвенции, действительно предусматривает удовлетворительные решения и что нет причин отступать от принципов, применимых к другим предприятиям. Чтобы облегчить применение этих принципов к предприятиям по лизингу контейнеров и с должным учетом того, что сказано в Части V выше, Комитет предлагает Совету, возможно, пожелать:

a) Рекомендовать странам-членам при применении существующих двусторонних конвенций к предприятиям, сдающим контейнеры в лизинг:

i) Учитывать соображения, изложенные в Частях IV и V настоящего доклада, для толкования Статей 5, 7 и 12 Модельной конвенции ОЭСР, ii) Разрешать административные трудности применения этих Статей посредством взаимного соглашения, iii) Предоставлять освобождение, где это возможно, либо в соответствии со Статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР, либо в соответствии с их внутренним законодательством, чтобы избежать двойного налогообложения или других вредных последствий, вызванных налогообложением у источника такого дохода;

b) Рекомендовать странам-членам при заключении новых конвенций или пересмотре существующих не облагать доход от лизинга контейнеров положениями, согласно которым такой доход может облагаться налогом у источника.

44. Комитет предлагает Совету, возможно, пожелать поручить ему учесть предложения, сделанные в настоящем докладе относительно сферы действия Статьи 12, когда Модельная конвенция ОЭСР будет пересмотрена в следующий раз.

45. Комитет также предлагает опубликовать настоящий доклад и обеспечить его надлежащую огласку Секретариатом ОЭСР.

VII. ОГОВОРКИ

46. Австралия оставляет за собой право облагать налогом доход, получаемый от лизинга контейнеров, как роялти в соответствии с ее соглашениями об избежании двойного налогообложения, если такой доход, согласно австралийскому законодательству, имеет источник в Австралии.

47. Канада оставляет за собой право сохранять ставку налога у источника в размере 10 процентов на доход, получаемый от лизинга контейнеров. Однако Канада была бы готова согласиться применять на взаимной основе правила Статьи 8 к доходу, получаемому от лизинга контейнеров, используемых в международных перевозках.

48. Италия оставляет за собой право продолжать включать доход, получаемый от лизинга контейнеров, в определение роялти, как это предусмотрено в пункте 2 Статьи 12 Модельной конвенции 1977 года.

49. Новая Зеландия, Португалия и Испания оставляют за собой право облагать налогом у источника доход от лизинга контейнеров.

50. Турция оставляет за собой право облагать доход от лизинга контейнеров налогом у источника во всех случаях. В случае применения Статей 5 и 7 Модельной конвенции к такому доходу, Турция хотела бы применять правило постоянного представительства (ПП) к случаям простого склада, агентства-склада и операционных филиалов.

Примечания и ссылки Примечания

1. Судоходство, внутренние водные пути, воздушные грузоперевозки, железнодорожный или автомобильный транспорт и т.д.

2. Для целей настоящего доклада, предприятия по лизингу контейнеров не включают судоходные компании, использующие контейнеры в качестве вспомогательной деятельности, в значении Статьи 5 (пункт 4) Модельной конвенции 1977 года (ср. пункт 10 Комментария к Статье 8).

Недостаточная капитализация (Thin Capitalisation) (принято Советом ОЭСР 26 ноября 1986 г.)

Содержание

I. Изложение проблемы A. Варианты корпоративного финансирования B. Выбор финансирования и последствия для налогообложения C. Аспекты налоговой политики D. Сфера действия доклада.

II. Практика стран A. Чрезмерные процентные платежи B. Гибридное финансирование C. Подходы к трактовке процентов как распределения прибыли

III. Актуальность налоговых договоров A. Изложение проблем B. Рассмотрение действия налоговых договоров

IV. Практическое применение принципа «вытянутой руки» в отношении недостаточной капитализации

V. Выводы и предложения A. Общие положения B. Краткое изложение выводов относительно применения и толкования налоговых договоров C. Заключительные замечания

Примечания и ссылки.

I. ИЗЛОЖЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ A. Варианты корпоративного финансирования

1. Методы, с помощью которых компании обеспечиваются капиталом, влияют на налогообложение корпоративного дохода. Это возникает потому, что на расчет налогооблагаемого дохода компании, а также лиц, предоставляющих капитал, влияет способ предоставления этого капитала. Также в странах, которые взимают налог на чистые активы или капитал, способ финансирования компании может оказывать прямое влияние на налогооблагаемый капитал компании, поскольку долг обычно вычитается при определении налогооблагаемой суммы. Однако настоящий доклад касается только налогообложения корпоративного дохода и прибыли.

2. Существует в общих чертах два способа финансирования компании. Один — это выпуск акций в акционерном капитале компании, а другой — это заимствование. Настоящий доклад главным образом посвящен налоговым проблемам, которые могут возникнуть из-за баланса между этими двумя методами финансирования. Эти проблемы иногда, хотя и довольно неточно, именуются проблемами «недостаточной капитализации» (thin capitalisation).

3. Различия между заемным капиталом и акционерным капиталом могут казаться очевидными, но тем не менее уместно кратко их изложить. Во-первых, существуют юридические различия. Владелец акций обычно имеет право на долю в прибыли компании. Он обычно не имеет права на возврат своих первоначальных инвестиций, за исключением случаев ликвидации компании, а риски, которые он несет, обычно ограничены суммой акционерного капитала, которую он подписал или обязался подписать. Однако он обычно мог бы продать свои акции и таким образом получить текущую стоимость своих инвестиций, которая может быть больше или меньше суммы, которую он первоначально вложил. Поставщик заемного капитала, с другой стороны, обычно имеет право на периодическую сумму фиксированных процентов по предоставленной сумме, независимо от того, какую прибыль, если таковая имеется, получает компания. Он обычно имеет право на возврат своих инвестиций по истечении определенного периода. В некоторых обстоятельствах он может иметь возможность досрочно продать свои права другому лицу, и в этом случае, как и с акциями, он может получить как больше, так и меньше своей первоначальной инвестиции, хотя факторы, влияющие на продажную стоимость облигации, вполне могут отличаться от факторов, влияющих на продажную стоимость акции. Кредитор, как и акционер, рискует потерей всей своей инвестиции.

4. Во-вторых, существует экономическое различие. Тот факт, что кредиторы по займам могут рассчитывать на периодическое фиксированное вознаграждение за использование своего заемного капитала и на возврат самого этого капитала по окончании срока займа, в то время как подписчики акционерного капитала (или те, кто приобретает их акции) могут, по разумным соображениям, ожидать своего вознаграждения до тех пор, пока директора компании не решат, что прибыль может быть выделена для распределения, а не для реинвестирования, означает, что компания, которая в основном финансируется за счет акционерного капитала, может функционировать совсем иначе, чем та, которая в основном финансируется за счет займов. Например, она может дольше ждать реализации ожидаемой прибыли и иметь лучшую перспективу получения торговых кредитов от поставщиков и т.д.

ТОНКАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ R (4)

5. Возможно, наиболее важным отличием с налоговой точки зрения является тот факт, что инвестиции в акционерный капитал призваны приносить инвестору доход в форме распределения налогооблагаемой прибыли, в то время как доход от инвестиций в заем, для плательщика, является расходом, который должен быть покрыт до того, как может быть определена прибыль.

B. Выбор финансирования и его налоговые последствия

6. На практике компании часто финансируются частично за счет акционерных вкладов и частично за счет займов. Доля капитала компании, финансируемая каждым методом, вполне может определяться соображениями, вытекающими из экономической или коммерческой необходимости или целесообразности и не имеющими отношения к налогам, и на этом основании налоговые органы, как правило, склонны, при отсутствии противоположных указаний, рассматривать способ финансирования компании как вопрос, в первую очередь, относящийся к усмотрению заинтересованных сторон.

7. Однако вследствие фундаментального различия между заемным и акционерным капиталом налоговый режим компании и вкладчиков ее капитала также обязательно фундаментально различается в зависимости от того, является ли капитал акционерным или заемным. Как уже указывалось, это, очевидно, может иметь место, когда капитал компании сам по себе является объектом налогообложения. Что касается налогообложения ее дохода или прибыли, основное различие заключается в том, что вознаграждение акционера – распределение ему прибыли, обычно в форме дивидендов – не вычитается при определении налогооблагаемой прибыли компании. Действительно, это вытекает из того факта, что то, что получает акционер, является распределением самой прибыли. Однако проценты по займу обычно допускаются в качестве вычитаемого расхода при расчете налогооблагаемой прибыли компании, выплачивающей их (эффективно, если не конкретно, рассматриваясь как расход на получение этой прибыли).

8. Таким образом, в национальном контексте вознаграждения от акционерного финансирования сначала облагаются налогом в руках компании как прибыль, а затем облагаются налогом в руках акционеров как дивиденды, хотя экономическое двойное налогообложение может быть смягчено (чаще всего путем предоставления кредита (зачета) или иного устранения акционеру в отношении

налога компании). В международном контексте прибыль компании также, вероятно, будет облагаться налогом в государстве источника, в то время как акционеры также несут налог государства источника на дивиденды. Как в национальном, так и в международном

контексте налог акционера, вероятно, будет удерживаться плательщиком, но в международном контексте сумма удержания с большей вероятностью будет представлять окончательное налоговое обязательство акционера по налогу государства источника на этот доход (хотя ставка налога у источника может быть ограничена в соответствии с эквивалентом в двустороннем договоре Статьи 10 Модельной налоговой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1977 года – далее именуемой «Модель ОЭСР» или «Модель»). С другой стороны, в случае заемного финансирования выплаты процентов (за исключением чрезмерных процентов, рассматриваемых как условные дивиденды) фактически не облагались бы корпоративным подоходным налогом. Как в национальном, так и в международном контекстах кредитор является единственным лицом, которое, вероятно, будет нести налог на процентные платежи. В международном контексте процентные платежи, как и дивиденды, часто облагаются налогом у источника, хотя ставки таких налогов могут в соответствии с налоговыми договорами быть снижены (часто до ставок ниже тех, которые взимались бы с дивидендов) или платежи могут быть полностью освобождены от налога.

9. В международном контексте могут возникнуть дальнейшие осложнения, как для дивидендов, так и для процентов, из-за налогового режима выплат в стране резидентства получателя, включая применение любых положений об устранении двойного налогообложения. Хотя некоторые страны обычно устраняют двойное налогообложение путем освобождения дохода, а другие обычно устраняют его путем зачета иностранного налога против своего собственного налога, это различие не всегда существенно в случае процентов и дивидендов, поскольку большинство стран используют метод кредита (зачета) в отношении обоих видов дохода. Однако различие между процентами и дивидендами важно в этом контексте в некоторых обстоятельствах по двум причинам: во-первых, ставка иностранного налога, подлежащего зачету, может различаться в зависимости от того, является ли доход одного или другого вида; во-вторых, специальное устранение часто предоставляется материнской компании, которая получает дивиденды от дочерней компании в рамках того, что иногда описывается как «режим материнская/дочерняя компания», и такого рода устранение не предоставляется в случае процентов, полученных материнской компанией. Таким образом, в то время как зачет налога государства источника в отношении процентов всегда ограничен налогом, взимаемым с самих процентов, зачет налога государства источника в отношении дивидендов может иногда распространяться в рамках «режима материнская/дочерняя компания» на часть налога, взимаемого с соответствующей доли базовой прибыли, из которой были выплачены дивиденды – зачет базового налога, или «косвенный зачет». Аналогичным образом, страны, которые обычно применяют метод освобождения, как правило, в рамках «режима материнская/дочерняя компания» просто освобождают дивиденды, а не устраняют их двойное налогообложение путем зачета. Обсуждение «режима материнская/дочерняя компания» – см. пункт 42.

10. Общий эффект этих двух различных налоговых режимов заключается в том, что иногда, с налоговой точки зрения, для определенной комбинации компании и вкладчика может быть более выгодно организовать финансирование компании путем займов, а не путем акционерных вкладов. Реже

может случиться, что в конкретных случаях налоговое преимущество возникает при передаче средств в качестве распределения прибыли, а не в качестве выплаты процентов. Однако налоговые органы по большей части до сих пор больше озабочены налоговыми преимуществами, вытекающими из использования заемного капитала, а не акционерного капитала, и тем фактом, что это может побудить заинтересованные стороны предоставлять по существу акционерный капитал в форме займа (иногда описываемый как «скрытая капитализация»). Налоговые мотивы – стоит повторить – могут быть не единственным фактором, ведущим к решению многонационального предприятия использовать заемный капитал, а не акционерный капитал в каком-либо конкретном случае. Мотив может заключаться в сохранении мобильности средств: вполне возможно, что погасить значительный заем легче, чем выплатить эквивалентную сумму дивидендов, и такая гибкость может показаться желательной даже там, где основное намерение

состоит в предоставлении долгосрочного капитала; может возникнуть необходимость обеспечить, чтобы капитал не был излишне связан в одной стране, если, например, существует возможность того, что в не слишком отдаленном будущем он может быть более прибыльно использован в другом месте или может потребоваться для удовлетворения срочной и неожиданной потребности в средствах. Могут быть актуальны и другие факторы. Тем не менее, желание получить налоговые преимущества может быть единственным или наиболее важным мотивом в этом контексте, и поэтому налоговые органы должны рассматривать в каждом конкретном наборе обстоятельств, должно ли это влиять на то, как они относятся к использованию определенного метода финансирования.

11. «Скрытая капитализация» (строже, возможно, «скрытая акционерная капитализация») может проявляться по-разному. Одно из таких проявлений может быть в форме того, что иногда описывается как «гибридное финансирование». На данном этапе необходимо кратко объяснить, что означает этот термин. Он проистекает из того факта, что широкое различие между долговым финансированием и акционерным финансированием, которое упоминается в пунктах 2–4 выше, иногда может стираться, поскольку, например, кредиторы на каком-либо этапе могут конвертировать свой долг в участие в акционерном капитале компании, или проценты, которые они имеют право получать, могут тесно зависеть от прибыли, полученной компанией. В таких ситуациях не всегда легко классифицировать финансирование как чисто долговое или чисто акционерное. В результате то, что по существу является акционерным капиталом, возможно, может быть замаскировано под долг. Но использование гибридного типа финансирования не означает неизбежно наличие скрытого акционерного капитала. И гибридное финансирование не является единственной формой, которую может принимать скрытая капитализация.

12. Описание различных признаков, которые могут указывать на наличие скрытой капитализации, содержится в пунктах 75 и 76 ниже. Однако один из них следует упомянуть на этом этапе, поскольку то, как его очень часто описывают – т.е. как «тонкую капитализацию» – часто свободно используется для описания всего спектра форм скрытой акционерной капитализации, и, действительно, для краткости, так используется в заголовке и часто в остальной части данного отчета. Признаком возможного наличия скрытой акционерной капитализации является высокая доля заемных средств по отношению к акционерному капиталу как особенность структуры капитала компании.

В таком случае компания иногда характеризуется как имеющая «высокий коэффициент заемных средств к акционерному капиталу». Совсем не ясно, какое соотношение между заемными и акционерными средствами следует считать нормой при определении в любом конкретном случае, является ли задолженность компании высокой по отношению к ее акционерному капиталу, но высокий коэффициент заемных средств к акционерному капиталу может быть признаком попытки достичь налоговых преимуществ за счет несоразмерного использования долга. С другой стороны, это вполне может быть следствием решений, принятых по чисто коммерческим или экономическим причинам, а не для получения налоговых преимуществ. Следовательно, это составляет лишь признак, а не доказательство скрытой капитализации.

13. Поскольку выражение «тонкая капитализация» обычно используется в своем широком смысле, оно было использовано таким образом в данном отчете – т.е. для описания всего спектра скрытой акционерной капитализации. Там, где текст относится только к конкретному феномену высокого коэффициента заемных средств к акционерному капиталу или высокой доли заемных средств к акционерному капиталу, он использует эти слова и не использует термин «тонкая капитализация».

14. Возможность того, что налоговые соображения были основным фактором, влияющим на структуру капитала компании, возможно, более очевидна, когда капитал предоставляется мажоритарными акционерами или ассоциированными предприятиями в Группе, но в некоторых обстоятельствах могут также существовать налоговые преимущества для несвязанных сторон при внесении капитала в форме займа, а не участия в акционерном капитале.

15. Механизм скрытой акционерной капитализации может использоваться многонациональной группой различными способами. Основное преимущество заключается в том, что, при прочих равных условиях, группа, состоящая из материнской компании в одной стране и дочерней компании в другой, может платить меньше налогов в общей сложности, если прибыль дочерней

компании передается материнской компании в форме процентов, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли дочерней компании, чем если бы прибыль передавалась в форме невычитаемого дивиденда. Включение в группу промежуточной холдинговой компании в налоговой гавани может сочетать это преимущество с отсрочкой, возможно, на неопределенный срок, любого налогового обязательства по доходу в руках материнской компании. В качестве альтернативы, включение в группу материнская/дочерняя компания одной или нескольких холдинговых компаний в стране или ряде стран, связанных подходящими налоговыми договорами, может позволить передавать доступные средства в качестве безналоговых процентов в страну, где, для целей группы, они могут быть наиболее эффективно использованы. Если на каком-либо этапе станет более выгодным передавать первоначальную прибыль в качестве дивиденда, структура капитала вполне может позволить выплату очень крупного дивиденда (несмотря на то, что базовый акционерный капитал очень мал), и при этом может быть возможным отказаться от процентных выплат. Таким образом, механизм скрытой акционерной капитализации может быть использован для достижения максимальной гибкости в движении средств в рамках многонационального предприятия при минимальных налоговых издержках для предприятия в целом. Налоговая стоимость различных

возможных маневров будет однако зависеть от того, как на них влияют внутреннее налоговое и иное законодательство соответствующих стран, а также от наличия или отсутствия соответствующих положений об устранении в любых налоговых договорах между ними. Более того, если, например, страна материнской компании освобождает дивиденды от соответствующих иностранных дочерних компаний или предоставляет материнским компаниям зачет базового налога, может быть более выгодно передавать прибыль дочерней компании в качестве дивиденда.

16. Передача прибыли в форме процентов также может быть достигнута путем использования аномальных или чрезмерных процентных ставок по средствам, которые бесспорно были предоставлены в качестве займов, и это также может представлять проблему для налоговых органов. Это иногда регулируется внутренним законодательством, а также положениями налоговых договоров.

C. Аспекты налоговой политики

17. Сталкиваясь с тем фактом, что использование заемного финансирования, а не долевого финансирования может иметь последствия для налоговых поступлений, те, кто занимается налоговой политикой, возможно, должны рассмотреть множество факторов при принятии решения о том, какие меры, если таковые имеются, следует предпринять в отношении конкретных случаев использования заемного финансирования. Некоторые из этих факторов кратко изложены ниже. Однако целью данного описания не является указание на то, какое значение следует придавать каждому фактору или какие действия следует предпринимать в связи с ними. В настоящее время очевидно, что им будут придаваться разные веса в разных странах, и что не существует общепризнанного международного мнения об их относительной важности или о подходе, который следует принять к различным связанным с этим проблемам: Эти факторы следующие:

i) Возможность того, что некоторые инвесторы могут получить налоговые преимущества путем искусственного использования заемного финансирования вместо долевого финансирования (например, вычет дивидендов в форме искусственных процентных платежей при расчете налогооблагаемой прибыли, или полное или частичное избежание экономического двойного налогообложения), в то время как другие могут не иметь такой же возможности получить такие преимущества, может вызвать необходимость рассмотреть вопрос о том, является ли соответствующий закон достаточно справедливым между налогоплательщиками или нейтральным между доступными им вариантами действий; ii) Возможность того, что налоговые преимущества, полученные благодаря такому искусственному заемному финансированию, увеличиваются, если ассоциированный кредитор облагается налогом по ставкам ниже обычных или освобожден от налога (например, в силу того, что является благотворительной организацией или пенсионным фондом в некоторых странах), или может компенсировать налог посредством льгот (например, из-за неиспользованных налоговых кредитов), или не имеет налогооблагаемой прибыли (например, из-за переноса убытков), может сделать необходимым рассмотрение вопроса о том,

R (4) адекватно ли облагается налогом доход в целом, с учетом плательщика и получателя вместе; iii) Возможность того, что иностранные инвесторы могут получить налоговые преимущества в государстве источника путем искусственного использования заемного, а не долевого финансирования для ассоциированных предприятий, может поставить перед этим государством вопросы об адекватности общей суммы налога, взимаемого с платежа (с учетом любого налога, взимаемого в государстве резидентства получателя), и адекватности доли этого общего налога, полученной государством источника. Возможно множество различных ситуаций, вплоть до крайнего случая двойного освобождения (когда, например, государство источника полностью освобождает платеж от налога, и по какой-либо причине налог не взимается в государстве резидентства получателя). В зависимости от того, проистекают ли налоговые преимущества в государстве источника из его внутреннего законодательства или из налогового договора, в этом государстве, возможно, придется рассмотреть вопрос о введении изменяющего законодательства в одном случае или пересмотре договора в другом; iv) Возможность того, что налоговые преимущества, полученные в государстве источника иностранным инвестором от искусственного использования заемного финансирования, могут быть получены через базовую компанию, расположенную в налоговой гавани, может поднять аналогичные вопросы, но, возможно, в более острой форме;

v) В любом случае, когда платеж рассматривается в налоговых целях как проценты вместо дивидендов в результате искусственного использования заемного финансирования, и это уменьшает долю общего налога, получаемую государством источника, это государство может обоснованно рассмотреть вопрос о том, получает ли оно адекватную долю общего налога; vi) Возможность того, что искусственное использование заемного финансирования вместо долевого финансирования может принести выгоду иностранному предприятию, действующему через дочернюю компанию, но не принесет выгоды такому предприятию, действующему через филиал или другое постоянное представительство (поскольку проценты, выплачиваемые другой компании, подлежат вычету, в то время как проценты, выплачиваемые головному офису того же предприятия, не подлежат вычету, за исключением особых случаев, таких как банки), может поднять вопрос о том, является ли закон в этом контексте достаточно нейтральным между дочерними компаниями и филиалами; vii) Также возможно рассмотреть, с точки зрения нейтральности, не попытается ли иностранная материнская компания, которая не может получить выгоду от системы импутации, поскольку налоговый кредит ограничен отечественными акционерами, путем искусственного использования заемного финансирования получить преимущество, эквивалентное тому, которое предоставляется работой системы импутации отечественной материнской компании;

viii) Возможность того, что способность получать налоговые преимущества от R (4) искусственного использования заемного капитала может перевесить чашу весов в ущерб долевому капиталу, и может даже, как следствие, ухудшить положение торговых кредиторов в целом или подорвать стабильность национальных или международных инвестиций, также может потребовать рассмотрения со стороны соответствующей страны.

18. Что касается иностранных инвестиций, то действия, если таковые имеются, предпринятые в свете этих или других соответствующих соображений государством источника любого соответствующего платежа, могут повлиять на налоговые поступления государства резидентства получателя платежа. Поэтому целесообразно рассмотреть способы, которыми налоговые договоры могут быть затронуты.

D. Сфера охвата доклада

19. Доклад 1979 г. «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» кратко касался недостаточной и скрытой капитализации в пунктах 183–191 включительно, но касался их лишь кратко, поскольку они не были центральными вопросами, которыми в первую очередь занимался этот раздел Доклада. В этом разделе основной проблемой для рассмотрения было то, как следует рассматривать процентные платежи – то есть трансфертное ценообразование займов. Однако правила недостаточной или скрытой капитализации касаются предварительного вопроса – то есть того, происходит ли соответствующий платеж от займа. Этот предварительный вопрос был

оставлен для возможного подробного рассмотрения позднее. Цель данного доклада – прояснить некоторые из основных затронутых вопросов. Он не стремится определить для международных целей приемлемые соотношения долга и собственного капитала. Тем более он не стремится гармонизировать внутреннее законодательство стран – членов ОЭСР в контексте недостаточной или скрытой капитализации. Его цель состоит исключительно в том, чтобы рассмотреть элементы этих явлений, изучить международные последствия различных национальных подходов к ним, отметить, как соответствующее национальное законодательство может быть затронуто налоговыми договорами (в частности, теми, которые принимают положения Модельной конвенции ОЭСР), и изучить, в какой степени может быть устранено необоснованное юридическое или экономическое двойное налогообложение, а также как двусторонние договоры могут быть составлены таким образом, чтобы избежать такого двойного налогообложения.

II. НАЦИОНАЛЬНАЯ ПРАКТИКА

20. В данном разделе кратко рассматриваются способы, которыми внутреннее законодательство стран-членов регулирует проблемы, возникающие из-за недостаточной или скрытой капитализации или других ситуаций, способствующих передаче прибыли под видом процентов. Однако лишь немногие страны имеют всеобъемлющий набор правил или практик в этой области.

21. Как уже было указано, в обычных обстоятельствах, как правило, нет трудностей с принятием того, что платеж, который внешне является процентами, фактически является тем, чем он заявляет быть. Но в некоторых обстоятельствах налоговые органы считают себя обязанными ставить под сомнение, отражает ли форма платежа его истинную природу. В некоторых

R (4) странах поэтому существуют конкретные правила, либо предписывающие считать определенные проценты распределением прибыли, либо предписывающие считать соответствующий капитал вкладом в акционерный капитал, а не займом. Эти правила обычно применяются только или главным образом в контексте предприятий, осуществляющих платежи иностранным ассоциированным предприятиям.

A. Чрезмерные процентные платежи

22. Когда платеж между ассоциированными предприятиями бесспорно является процентами, но ставка процентов выше ставки, соответствующей принципу «вытянутой руки», вопрос недостаточной капитализации строго говоря не возникает, но ситуация такова, что избыточные проценты могут быть расценены как эффективная передача прибыли (см. статью 9 и статью 11(6) Модельной конвенции). Поэтому некоторые страны, помимо отказа в вычете избыточных процентов в таких случаях, также будут рассматривать их как дивиденды. Однако это не является универсальной практикой.

B. Гибридное финансирование

23. Когда характер финансирования, на первый взгляд, не является четко ни долговым, ни долевым, могут потребоваться правила для решения этого вопроса. Такие случаи «гибридного финансирования» могут включать участвующие займы (т.е. займы, по которым подлежащие уплате проценты зависят полностью или частично от прибыли предприятия-заемщика) или конвертируемые займы (т.е. займы, которые на определенном этапе могут давать кредитору право обменять свое право на проценты на право на долю в прибыли) или, в некоторых случаях, «спящие» партнерства, или ценные бумаги, где либо право собственности, либо права, связанные с самими ценными бумагами, тесно связаны с владением акциями в той же компании. Практика стран не является единообразной. Участвующие займы иногда, но не обычно, рассматриваются как вклады в акционерный капитал. Конвертируемые облигации обычно рассматриваются как заемный капитал до их фактической конвертации, но в некоторых случаях автоматически рассматриваются как акционерный капитал. «Спящие» партнеры могут рассматриваться или не рассматриваться как акционеры.

24. Правила, которые были введены для рассмотрения процентов, возникающих от гибридного финансирования, как распределение прибыли, более того, иногда сами искусственно использовались для предоставления налогового преимущества либо должнику, либо кредитору, создавая необходимость в дополнительном, часто сложном законодательстве.1

C. Подходы к рассмотрению процентов как распределения прибыли

25. Однако, когда характер финансирования внешне является долговым, и даже когда ставка процентов не является чрезмерной, а характер финансирования не является гибридным, законодательство в некоторых странах, тем не менее, рассматривает уплаченные проценты как распределение прибыли для целей налогообложения при определенных условиях, в результате применения одного или другого из множества подходов к этому вопросу. При использовании этих подходов акцент на различные факторы или комбинации факторов часто варьируется от страны к стране.

THIN CAPITALISATION

i) Общий подход против злоупотреблений – принцип «вытянутой руки» R (4) Основой многих из этих подходов является рассмотрение условий и характера вклада, а также обстоятельств, при которых он был сделан, и принятие решения, в свете всех фактов и обстоятельств, является ли реальная природа вклада долгом или акционерным капиталом. Некоторые страны применяют особые правила в этой связи. Другие использовали бы более общие правила, если таковые имеются, такие как общее законодательство против уклонения от уплаты налогов, положения против «злоупотребления правом», положения, позволяющие заменять форму содержанием, или позволяющие игнорировать ненормальные действия руководства. Другой пример такого подхода может быть описан как подход «вытянутой руки». В рамках этого подхода решение основывается на размере займа, который был бы предоставлен в условиях «вытянутой руки». Основная идея заключается в том, что если заем превышает то, что было бы предоставлено в условиях «вытянутой руки», то кредитор должен рассматриваться как имеющий интерес в прибыльности предприятия, и его заем, или, по крайней мере, его превышение над суммой, соответствующей принципу «вытянутой руки», должен рассматриваться как фактически предназначенный для получения доли в прибыли. Некоторые страны фактически применяют этот конкретный подход. Другие считают, что его можно использовать в соответствующих обстоятельствах. Высокое соотношение долга к собственному капиталу, безусловно, было бы одним из факторов, который следует учитывать при использовании любого из этих подходов, но не обязательно решающим фактором. Не похоже, что такие подходы широко использовались на практике в качестве основы для рассмотрения процентов как распределения для целей налогообложения. Основная трудность в использовании любого из этих подходов заключается в отсутствии четких руководящих принципов относительно того, какая практика применяется независимыми сторонами, и, следовательно, в трудности разработки какой-либо последовательной практики (в случаях, когда стороны предполагаемого искусственного использования заемного, а не долевого капитала фактически действуют на расстоянии вытянутой руки, тогда доказательства того, что является нормальным между другими независимыми сторонами, могут иметь мало веса в любом случае);

ii) Подход фиксированного соотношения Предположительно, в попытке преодолеть эти трудности некоторые страны приняли подход, который, возможно, можно описать как подход «фиксированного соотношения». В соответствии с ним, если общая задолженность компании-должника превышает определенную долю ее собственного капитала, то проценты по займу или проценты по превышению займа над утвержденной долей автоматически не допускаются к вычету или рассматриваются как дивиденд. Несколько стран

OECD MODEL CONVENTION

R (4) применяют такое фиксированное соотношение в отношении ассоциированных предприятий, обычно в достаточно ограниченных обстоятельствах, в качестве единственного определяющего фактора. Другие используют его как правило «безопасной гавани», предоставляя налогоплательщику возможность доказать, что собственное соотношение долга к собственному капиталу соответствующей компании является соотношением «вытянутой руки» или иным образом приемлемым.

III. АКТУАЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ A. Изложение проблем

Общие положения

26. Когда, стремясь противодействовать любым налоговым преимуществам, которые налогоплательщик может получить от недостаточной или скрытой капитализации, или защитить налоговые поступления от потерь, вызванных этими явлениями, налоговое законодательство или

практика рассматривают первоначальный платеж процентов как дивиденд, следствием такого рассмотрения обычно является лишение плательщика права на вычет по платежу и, возможно, также применение, в связи с платежом, правил, касающихся дивидендов, вместо правил, касающихся процентов. Если платеж осуществляется нерезиденту, то возникает вопрос о том, как эта корректировка затрагивается любым соответствующим налоговым договором. Будет ли какой-либо конкретный двусторонний налоговый договор влиять на этот вопрос, конечно, будет зависеть от условий этого договора. В следующих пунктах настоящий доклад рассматривает вопросы, возникающие в рамках договоров, использующих положения Модельной конвенции ОЭСР 1977 года, с периодическими ссылками на положения, которые, хотя и не содержатся в Модельной конвенции, могут фактически присутствовать в ряде двусторонних договоров. Ряд статей Модельной конвенции могут иметь отношение, и каждая из них рассматривается по очереди.

Статья 9 Модельной конвенции – принцип «вытянутой руки»

27. Статья 9(1), в случае ассоциированных компаний, когда «между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях устанавливаются или навязываются условия, отличающиеся от тех, которые были бы установлены между независимыми предприятиями», позволяет «любые прибыли, которые, если бы не эти условия, были бы начислены одному из предприятий, но в силу этих условий не были начислены», «включать в прибыль этого предприятия и облагать налогом соответственно». Актуальность и применение Статьи 9 в этом контексте поднимает ряд сложных вопросов. Есть четыре основных вопроса.

28. Первый вопрос заключается в том, предоставляет ли сама Статья 9 какие-либо правила для определения того, следует ли платеж, который на первый взгляд является процентами, рассматривать как распределение прибыли, т.е. возможно ли в соответствии с этой Статьей считать характер платежа иным, чем проценты. Статья касается корректировки прибыли, которая внешне возникла у одного лица, но которая, в условиях «вытянутой руки», возникла бы у другого. Она прямо не касается корректировки распределений этой прибыли или определения процентов и распределений. Поэтому основной вопрос, по-видимому, заключается в том, будет ли в условиях «вытянутой руки» процент, который считается распределением прибыли, прибылью предполагаемого должника, и, если да, подходит ли Статья 9 для того, чтобы разрешить отнесение его к нему. Статья 9 явно применима при определении суммы любого платежа, который должен рассматриваться как вычитаемый при расчете прибыли одной или другой ассоциированной стороны, и, таким образом, при определении ставки процентов, которая должна быть разрешена при расчете соответствующего вычета по платежу при определении налогооблагаемой прибыли должника. Вопрос заключается в том, может ли часть или весь платеж быть отклонен в качестве вычета в соответствии со Статьей 9 на том основании, что в условиях «вытянутой руки» он был бы распределением прибыли и, следовательно, невычитаемым расходом. Расширением этого вопроса является то, может ли отклоненный платеж затем рассматриваться во всех других отношениях как распределение.

29. Исходя из предположения, что Статья 9(1) применяется, возникает дальнейший вопрос о том, как она применяется – т.е. ограничивает ли она любую корректировку, сделанную в соответствии с национальными правилами недостаточной капитализации, до суммы, необходимой для приведения соответствующей налогооблагаемой прибыли к прибыли, соответствующей «принципу вытянутой руки». В этом контексте уместно рассмотреть, является ли Статья 9(1):

a) ограничительной или лимитирующей по своему объему (в том смысле, что она запрещает корректировки прибыли в обстоятельствах, не строго соответствующих условиям, которые она перечисляет, – например, запрещает корректировку прибыли до суммы, превышающей сумму, соответствующую принципу вытянутой руки); или является

b) иллюстративной или примерной (в том смысле, что она, как правило, лишь обеспечивает «конвенционные» или «договорные» рамки для корректировки прибыли и не будет препятствовать стране вносить, в соответствии со своим национальным законодательством, корректировку в налогооблагаемую прибыль, которая привела бы ее к сумме, превышающей ту, которая соответствовала бы прибыли по принципу вытянутой руки).

30. «Иллюстративная» интерпретация, как предполагалось, позволит стране производить корректировки прибыли на основе своего национального законодательства без необходимости доказывать соблюдение условий Статьи 9, при условии четкого понимания, что страна будет

корректировать только прибыль своих резидентов и что такие корректировки не будут противоречить каким-либо другим явным положениям соответствующей налоговой конвенции.

31. Если, в принципе, в вычете может быть отказано в соответствии со Статьей 9(1) на том основании, что платеж был бы распределением, если бы при аналогичных обстоятельствах он был выплачен лицу, действующему по принципу вытянутой руки, тем не менее, возникает третий вопрос. Он заключается в том, должен ли налоговый орган при применении Статьи 9

a) руководствоваться при определении характера платежа другими определениями дивидендов и процентов, содержащимися в Модели, т.е. теми, что приведены в Статьях 10 и 11 соответственно; или

b) может, согласно Статье 3(2) Модели, применять свои собственные национальные правила. (Статья 3(2) предусматривает, что «При применении Конвенции Договаривающимся государством любое не определенное в ней понятие, если из контекста не вытекает иное, имеет то значение, которое оно имеет по законодательству этого Государства, касающемуся налогов, к которым применяется Конвенция»).

32. Четвертый вопрос в отношении Статьи 9 заключается, исходя из предположения, что Статья применяется, в том, какие практические рекомендации или стандарты доступны для содействия применению любой принятой интерпретации Статьи 9.

Статьи 10 и 11 Модели

33. Модель определяет «дивиденды» и «проценты» в Статьях 10 и 11 соответственно. Поэтому основной вопрос заключается в том, требуют ли эти определения, чтобы платежи, являющиеся prima facie процентами, рассматривались как проценты, даже если национальные правила недостаточной капитализации государства источника рассматривают их как дивиденды.

34. Эти определения специфичны для конкретных Статей – т.е. термин «дивиденды» определяется Статьей 10 так, как он используется в Статье 10, а термин «проценты» определяется в Статье 11 так, как он используется в Статье 11. Поэтому предварительный вопрос заключается в том, применяются ли эти определения за пределами Статей, в которых они появляются.

35. Термин «дивиденды», используемый в Статье 10, определяется Статьей 10(3) как «доход от акций, акций-«жуиссанс» или прав «жуиссанс», акций добывающих предприятий, акций учредителей или других прав, не являющихся долговыми требованиями, участвующих в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, как доход от акций в соответствии с законодательством Государства, резидентом которого является компания, осуществляющая распределение». Фраза «не являющиеся долговыми требованиями» подняла вопрос о том, исключается ли Статьей 10 возможность рассматривать доход от того, что выдается за долговое требование, как дивиденд. Если это не так, возникает дополнительный вопрос, а именно: возникает ли доход от «корпоративного права».

36. В Комментарии к Статье 10, однако, как утверждалось, предусматривается, что скрытые распределения прибыли, которые рассматриваются как дивиденды Государством, резидентом которого является компания-плательщик, могут быть включены в состав дивидендов (см. пункт 27 Комментария, который прямо указывает, что платежи, рассматриваемые как дивиденды, могут включать, среди прочего, скрытые распределения прибыли). В Комментарии также, как утверждалось, признается (в пункте 15 d) – который, однако, касается значения термина «капитал», а не того, что подразумевается под каким-либо конкретным видом капитала) возможность рассматривать проценты как дивиденд. Пункт 15 d) гласит: «когда заем или иной вклад в компанию, строго говоря, не является капиталом по корпоративному праву, но когда на основании внутреннего законодательства или практики («недостаточная капитализация» или приравнивание займа к акционерному капиталу) полученный от него доход рассматривается как дивиденд в соответствии со Статьей 10, стоимость такого займа или вклада также должна рассматриваться как «капитал» в значении подпункта 2 a) этой Статьи».

37. Термин «проценты», используемый в Статье 11, определяется в Статье 11(3) как «доход от долговых требований любого вида, обеспеченных или не обеспеченных залогом, и независимо от того, предоставляют ли они право на участие в прибылях должника, и, в частности, доход от государственных ценных бумаг и доход от облигаций или долговых обязательств». Утверждалось, что фраза «независимо от того, предоставляют ли они право на участие в прибылях должника»

препятствует рассмотрению процентов по участвующим облигациям и других процентов, тесно связанных с прибыльностью компании, как дивиденда в соответствии с Конвенцией, даже если они могут рассматриваться как дивиденд в соответствии с национальными правилами недостаточной капитализации государства источника.

38. Комментарий к Статье 11 развивает эту фразу следующим образом: «Долговые требования, и, в частности, облигации и долговые расписки, которые дают право на участие в прибылях должника, тем не менее рассматриваются как займы, если договор по своему общему характеру явно свидетельствует о займе с процентами. В противном случае, когда участие в прибыли основывается на предоставлении средств, подверженных рискам предпринимательской деятельности, операция не носит характер займа, и Статья 11 не применяется».

39. Статьи 10 и 11, однако, в основном касаются налогового режима получателей дивидендов или процентов в государстве источника. Они не затрагивают, по крайней мере напрямую, вопрос о вычете [который явно рассматривается в Статье 24(5)]. Тем не менее, если проценты рассматриваются как дивиденд в государстве источника для целей расчета прибыли компании-плательщика, возникают два вопроса. Один из них: как платеж должен рассматриваться в государстве источника для целей налогообложения получателя в этом государстве – некоторые страны рассматривали бы его во всех отношениях как дивиденд для этой цели; другие могли бы просто отказать в его вычете, продолжая при этом рассматривать его во всех остальных отношениях как проценты. Другой вопрос заключается в том, обязано ли государство резидентства получателя принять такую квалификацию как дивиденда и предоставить соответствующее устранение двойного налогообложения, например, путем зачета налога у источника по ставке для дивидендов, или путем предоставления освобождения в соответствии со специальным «режимом материнских/дочерних компаний».

40. Пункт 6 Статьи 11 предусматривает, что «Если по причине особых взаимоотношений между плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма процентов, с учетом долгового требования, за которое они уплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована плательщиком и лицом, имеющим фактическое право на доход, при отсутствии таких взаимоотношений, положения этой Статьи применяются только к последней упомянутой сумме. В таком случае излишняя часть платежей по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством каждого Договаривающегося государства, с должным учетом других положений настоящей Конвенции». Поэтому этот пункт поднимает вопрос о том, совпадает ли он или в какой степени конфликтует со Статьей 9 Модели, когда проценты выплачиваются между ассоциированными лицами, и особенно в случаях, затрагиваемых правилами, касающимися недостаточной капитализации.

Статья 23 Модели (с особым акцентом на материнские компании и других крупных акционеров)

41. При применении в рамках двустороннего договора эквивалента Статьи 23 Модели может быть важно определить, должен ли платеж процентов, который был отклонен как вычет и, возможно, рассматривался во всех других отношениях как дивиденд государством источника, рассматриваться как проценты или как дивиденд государством резидентства получателя. Как упоминалось ранее, это может быть важно по одной из двух причин – либо потому, что ставка налога у источника государства источника, подлежащая зачету, может отличаться в зависимости от того, рассматривается ли платеж как проценты или как дивиденд, либо из-за возможности того, что, будучи дивидендом, платеж может получить устранение двойного налогообложения в соответствии с «режимом материнских/дочерних компаний». Статья 23 Модели не дает никаких указаний по этому вопросу.

42. Статья 23 Модели фактически не предусматривает какого-либо специального устранения двойного налогообложения для дивидендов, выплачиваемых дочерней компанией своей материнской компании. Однако пункты 49-54 включительно Комментария к этой Статье указывают, что Договаривающиеся государства свободны в выборе своих собственных методов предоставления такого устранения двойного налогообложения, и многие делают это либо в одностороннем порядке, либо в соответствии с двусторонними договорами. Устранение может принимать форму зачета лежащего в основе налога (косвенный зачет) или может принимать форму полного освобождения дивиденда (где в случае других дивидендов был бы предоставлен

зачет налога, удержанного из него). Первая форма, вероятно, будет использоваться странами, которые обычно применяют систему зачета для устранения двойного налогообложения, тогда как вторая, вероятно, будет использоваться странами, которые обычно применяют систему освобождения для этой цели. Третья форма заключается в ассимиляции режима дивидендов от иностранной дочерней компании с режимом дивидендов от отечественной дочерней компании. В странах, где дивиденды от отечественных дочерних компаний освобождаются от налогообложения, это может, по сути, быть неотличимо от второй формы. Однако то, что является «взаимоотношениями материнской/дочерней компании» для этой цели, может различаться в разных странах.

Статья 24 Модели (недискриминация)

43. Дополнительный вопрос заключается в том, может ли Статья о недискриминации (Статья 24) препятствовать рассмотрению процентов как распределения прибыли в соответствии с правилами недостаточной или скрытой капитализации, если такой подход применяется только в отношении платежей нерезидентам. Пункты 5 и 6 Статьи 24 могут быть актуальны при ответе на этот вопрос.

44. Пункт 5 Статьи 24 предусматривает, что «За исключением случаев, когда применяются положения пункта 1 Статьи 9, пункта 6 Статьи 11 или пункта 4 Статьи 12, проценты, роялти и другие платежи, выплачиваемые предприятием Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия подлежат вычету на тех же условиях, как если бы они были выплачены резиденту первого упомянутого Государства». Если пункт 1 Статьи 9 применяется для того, чтобы проценты рассматривались как дивиденд в соответствии с правилами недостаточной капитализации, то этот пункт, соответственно, не препятствует этому.

45. Пункт 6 Статьи 11 позволяет в определенных обстоятельствах сократить чрезмерную выплату процентов для целей данной Статьи до суммы, которая была бы уплачена, если бы стороны сделки действовали по принципу вытянутой руки. (Взаимосвязь между этим положением о принципе вытянутой руки в Статье 11(6) и основным правилом о принципе вытянутой руки в Статье 9 обсуждается в последующем пункте настоящего отчета). Излишняя сумма процентов по-прежнему подлежит налогообложению в соответствии с законодательством двух Договаривающихся государств «с должным учетом других положений Конвенции». Утверждалось, что часть, если не весь, платеж процентов, рассматриваемый как дивиденд в соответствии с правилами недостаточной капитализации, может таким образом оставаться подлежащим такому рассмотрению, несмотря на пункт 5 Статьи 24. Однако Комментарий к этому пункту не проливает дополнительного света на этот аспект.

46. Пункт 6 Статьи 24 предусматривает, что «Предприятия Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства, не подлежат в первом упомянутом Государстве никакому налогообложению или связанным с ним требованиям, которые являются иными или более обременительными, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие аналогичные предприятия первого упомянутого Государства». На первый взгляд, это положение, как утверждалось, может препятствовать применению правил, которые отклоняют вычет процентов, выплачиваемых акционерам-нерезидентам компаний, контролируемых нерезидентами, если при аналогичных обстоятельствах проценты подлежали бы вычету для компании, которая не контролируется нерезидентами. Комментарий к этому пункту не рассматривает этот вопрос.

Статья 25 Модели (процедура взаимного согласования)

47. Если одна страна рассматривает платеж процентов как дивиденд, а страна-партнер по договору продолжает рассматривать его как проценты, возникает вопрос о том, возможно ли найти решение любых вытекающих проблем двойного налогообложения в соответствии со Статьей 25 (взаимное согласование между налоговыми органами).

B. Рассмотрение действия налоговых конвенций

Статья 9 Модели – Влияние в целом

48. Комитет в целом признал, что Статья 9 Модели имеет отношение к вопросу недостаточной капитализации. Было признано, что сама Статья не проводит четкой линии в позитивных терминах между тем, что является процентами, и тем, что является распределением прибыли. Однако было согласовано, что Статья актуальна не только для определения того, является ли ставка соответствующих процентов ставкой по принципу вытянутой руки, но также и для определения того, может ли prima facie заем рассматриваться как заем или должен рассматриваться как иной вид платежа (в зависимости от того, были бы ли средства предоставлены в качестве займа в ситуации, соответствующей принципу вытянутой руки, и в какой степени).

49. Основа для этой точки зрения заключается в следующем. Статья 9(1) позволяет налоговому органу Договаривающегося государства корректировать налогооблагаемую прибыль предприятия этого Государства, чтобы включить прибыль, которая не была отражена в его отчетности, но которая была бы получена в ситуации, соответствующей принципу вытянутой руки. Таким образом, если прибыль не была отражена в отчетности предприятия, поскольку оно выплатило то, что оно описало как проценты ассоциированному предприятию, и этот платеж был вычтен при определении прибыли, показанной в отчетности, но в ситуации, соответствующей принципу вытянутой руки, этот платеж не подлежал бы вычету, то при корректировке налогооблагаемой прибыли предприятия для включения этого платежа, налоговый орган действовал бы в соответствии со Статьей 9(1). Таким образом, при условии, что переквалификация процентов как распределения прибыли в соответствии с национальными правилами недостаточной капитализации приводит к включению в прибыль отечественного предприятия только той прибыли, которая была бы получена им в ситуации, соответствующей принципу вытянутой руки, в Статье 9 нет ничего, что препятствовало бы применению этих правил.

Статья 9 – Ограничительная или иллюстративная?

50. Однако, если эффект такой реклассификации выходит за эти рамки и включает в налогооблагаемую прибыль отечественного предприятия сумму, превышающую прибыль, соответствующую принципу «вытянутой руки», ответ на вопрос о том, может ли статья 9 препятствовать применению соответствующих правил недостаточной капитализации, может зависеть от того, считается ли статья 9 «ограничительной» или лишь «иллюстративной» по своему охвату. По этому вопросу существуют некоторые разногласия. Одна группа стран придерживается мнения, что если положение, аналогичное статье 9(1), включено в конвенцию, оно просто запрещает корректировку прибыли компании-резидента до любой суммы, превышающей прибыль, соответствующую принципу «вытянутой руки». Другая группа стран считает, что хотя статья 9(1) допускает корректировку прибыли до суммы, соответствующей принципу «вытянутой руки», она не выходит за эти рамки, чтобы запрещать налогообложение более высокой суммы в соответствующих обстоятельствах. Третья группа, признавая отсутствие такого запрета в используемой формулировке, тем не менее, придерживается мнения, что практический эффект статьи 9 часто должен заключаться в наложении такого ограничения. Они указывают, что другое Договаривающееся государство не обязано принимать корректировку, не соответствующую принципу «вытянутой руки», и будет вправе включать в свои налоговые начисления с прибыли своего ассоциированного лица-резидента ту часть корректировки в стране-плательщике, которая превышает прибыль, соответствующую принципу «вытянутой руки» в этой стране. Оно может сделать это, чтобы довести прибыль своего собственного лица до прибыли, соответствующей принципу «вытянутой руки» в своей стране, в результате чего, согласно статье 9(2), ассоциированная компания в другой стране, чьи прибыли были скорректированы в первую очередь, сможет подать требование о соответствующей корректировке для уменьшения своей прибыли для налоговых целей до суммы, соответствующей принципу «вытянутой руки». Комитет в целом согласился, что, в принципе, применение правил, предназначенных для решения проблемы недостаточной капитализации, не должно обычно увеличивать налогооблагаемую прибыль соответствующего отечественного предприятия до суммы, превышающей прибыль, соответствующую принципу «вытянутой руки», что этот принцип должен соблюдаться при применении действующих налоговых договоров, в частности при осуществлении процедуры взаимного согласования (MAP) в соответствии с эквивалентом статьи 25 Модельной конвенции, и что он также должен соблюдаться при заключении двусторонних договоров в будущем.

R (4) **Статья 9 – Применимость определений статей 10 и 11**

51. Если при применении статьи 9 было бы сочтено необходимым определить, следует ли рассматривать платеж как дивиденд или как процент, тот факт, что статья 9 сама по себе не содержит определения ни одного из этих терминов, поднимает вопрос о целесообразности применения определений, содержащихся в статьях 10 и 11, с тем результатом, что, например, платеж, который явно является процентом, как он определен в статье 11(3), должен был бы рассматриваться как процент для целей статьи 9, несмотря на то, что национальные правила недостаточной капитализации рассматривали его как распределение прибыли. Тот факт, что эти статьи конкретно определяют «дивиденды» как термин, используемый в статье 10, и «проценты» как термин, используемый в статье 11, может наводить на мысль, что определение в каждой из этих двух статей не применяется в отношении любой другой статьи Модельной конвенции. Однако в соответствии с правовой практикой некоторых стран это не помешало бы использовать эти определения в отношении других статей, если бы определения требовались для целей толкования этих других статей.

R (4) В таких правовых системах, действительно, определения в статьях 10 и 11 вполне могли бы быть предпочтительнее других определений на том основании, что статьи 10 и 11, будучи статьями рассматриваемого договора, предоставляют определения в наиболее тесном соответствующем контексте. Следовательно, может быть важно рассматривать эти определения в случаях недостаточной капитализации, когда речь идет о статье 9, а также когда речь идет о статьях 10 или 11. Однако основной вопрос в отношении статьи 9 заключался бы не столько в том, был ли кажущийся платеж процентов дивидендом как таковым, сколько в том, являлся ли он частью прибыли платящего лица, соответствующей принципу «вытянутой руки».

52. В тех случаях, когда Договаривающиеся государства не были бы обязаны в соответствии со своим национальным законодательством использовать определения, содержащиеся в их эквивалентах статей 10 и 11 Модельной конвенции, при применении других положений своего двустороннего договора, представляется, что они не были бы обязаны следовать таким определениям при решении вопроса о том, может ли платеж (и сумма любого допустимого вычета по нему) быть скорректирован согласно статье 9. Действительно, представляется вероятным, что Договаривающиеся государства смогут использовать определения процентов и дивидендов, содержащиеся в соответствующих положениях их национального законодательства, и, таким образом, если это уместно, те, которые предусмотрены их правилами в отношении недостаточной капитализации (неясно, поможет ли им статья 3(2) в этом контексте: в статье 9 Модельной конвенции термин «проценты» не используется).

53. Если законодательство одного или другого Договаривающегося государства будет считать определения, содержащиеся в статьях 10 и 11, действительными при принятии решения о том, может ли быть скорректирована сумма вычета по такому платежу согласно статье 9, Договаривающимся государствам может потребоваться изменить формулировку эквивалента статьи 11(3) в своем двустороннем договоре, чтобы защитить действие своих правил недостаточной капитализации и обеспечить, если это уместно, чтобы платежи процентов, которые рассматриваются как дивиденды в соответствии с этими правилами, рассматривались как дивиденды для целей положений, соответствующих статьям 10 и 11 Модельной конвенции, а также рассматривались как дивиденды для целей других положений договора, таких как те, которые соответствуют статьям 9 и 23. Действительно, это может быть наиболее удовлетворительным курсом действий для них в данных обстоятельствах.

54. С другой стороны, Модельная конвенция не требует конкретно, чтобы любой платеж, определенный как процент, ipso facto вычитался при определении налогооблагаемой прибыли плательщика. Хотя Модельная конвенция предусматривает [в статье 24(5)], что в определенных обстоятельствах, если проценты подлежат вычету, когда они выплачиваются отечественному резиденту, они также должны подлежать вычету, когда они выплачиваются резиденту другого Договаривающегося государства, это оставляет открытым вопрос о том, будут ли проценты вообще подлежать вычету. Ответ на этот вопрос должен быть одинаковым как в случае, когда проценты выплачиваются резиденту, так и в случае, когда они выплачиваются нерезиденту. Однако, если платеж не может рассматриваться как расход на получение соответствующей прибыли, то, по-видимому, нет необходимости в его вычете при определении налогооблагаемой суммы этой прибыли.

R (4) Если же фактически платеж не является расходом на получение прибыли, а представляет собой распределение прибыли, то можно утверждать, что он может быть добавлен обратно к налогооблагаемой прибыли платящего лица, несмотря на то, что он определен как процент и может действительно рассматриваться так же, как процент согласно статье 11. В таком случае автоматическое применение определений, содержащихся в статьях 10 и 11, к остальной части договора может не создавать трудностей, если национальные правила недостаточной капитализации Договаривающегося государства соответствуют статье 9 Модельной конвенции.

Статья 9 – Практические рекомендации

55. Вопрос о том, какие практические рекомендации и стандарты доступны для содействия применению статьи 9, более подробно рассматривается в Разделе IV ниже.

Статьи 10 и 11 Модельной конвенции

56. При рассмотрении формулировок определений дивидендов и процентов в статьях 10 и 11 Модельной конвенции в этом контексте были сделаны следующие замечания. Мнение большинства заключалось в том, что конкретное исключение доходов от долговых требований из определения «дивидендов» в статье 10(3) запрещает рассматривать проценты как дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации, за исключением случаев, когда соответствующие платежи могут рассматриваться как «доход от других корпоративных прав, который облагается тем же налогом, что и доход от акций» в соответствии с законодательством соответствующей страны. Представляется, что существуют две возможные, но расходящиеся интерпретации этой фразы. Узкое толкование, основанное на том факте, что проценты определяются в статье 11(3) как включающие доход от долговых требований любого рода, исключало бы доход, возникающий из отношений между должником и кредитором, а также доход от всех других финансовых отношений, явно не представляющих собой участие в членстве корпоративного органа. Согласно этому мнению, ссылка в статье 10(3) на «другие корпоративные права» относится к правам, которые сами по себе не являются долговыми требованиями (права, которые являются долговыми требованиями, уже были исключены, согласно этому мнению, из сферы действия определения ссылкой на акции и т. д., «не являющиеся долговыми требованиями»). Более широкое толкование включало бы доход, возникающий от любых финансовых отношений, которые рассматриваются как составляющие корпоративное право в соответствии с национальным законодательством. Фактически можно было бы сказать, что ссылка на доход от таких других корпоративных прав не имела бы смысла, если бы она ограничивалась доходом от акций или других корпоративных прав, уже охваченных в других частях определения, и также представляется очевидным (например, из пункта 15(d) Комментария к статье 10), что Модельная конвенция не была предназначена для подрыва национальных правил по противодействию злоупотреблениям, каковым мог бы быть эффект недостаточной капитализации.

R (4) Поэтому, решая этот вопрос, большинство Комитета сочло, что в определенных случаях было бы уместно рассматривать как дивиденд платеж, который был отнесен к дивидендам в соответствии с национальными правилами, касающимися недостаточной или скрытой капитализации.

57. Стремясь определить обстоятельства, при которых это было бы уместно, Комитет руководствовался той частью Комментария к статье 11, которая указывает (см. пункт 37 выше), что долговые требования, дающие право на участие в прибыли должника, рассматриваются как займы, если договор по своему общему характеру явно свидетельствует о процентном займе, но, если участие в прибыли основывается на предоставлении средств, которое подвержено рискам деятельности предприятия, операция не носит характер займа. Поэтому был сделан вывод, что статьи 10 и 11 Модельной конвенции не препятствуют рассмотрению процентов как дивидендов в соответствии с национальными правилами, касающимися недостаточной или скрытой капитализации, если кредитор, предоставивший заем, фактически разделил риски деятельности компании.

58. Тот факт, что кредитор, предоставивший заем, действительно разделяет риски деятельности компании-заемщика, обычно должен быть установлен на основании всех соответствующих обстоятельств. Отсутствие каких-либо юридических обязательств по погашению других долгов компании не обязательно решает вопрос. Высокий риск того, что крупный кредитор может не взыскать свой заем, может с экономической точки зрения означать в определенных

обстоятельствах, что он фактически разделяет риски деятельности должника в той же степени, как если бы он был акционером. Признак того, что риски бизнеса, возможно, могут рассматриваться как фактически разделяемые кредитором таким образом, может быть получен из того факта, что заем значительно превосходит любой другой вклад капитала в компанию-должника (или заменяет значительную часть другого утраченного капитала) и в значительной степени не обеспечен погашаемыми активами. Это может быть недостаточным признаком по законодательству каждой страны – может потребоваться, например, показать, что кредитор участвовал бы в любой прибыли предприятия или что погашение займа было субординировано требованиям других кредиторов или выплате дивидендов, или что размер или выплата процентов зависели бы от прибыли, или что не было фиксированных положений о погашении займа к определенной дате. Однако вполне могли бы быть и другие признаки того, что кредитор фактически разделял риски деятельности предприятия.

59. В свете включения доходов от облигаций с участием в прибылях в определение процентов в статье 11(3) было также согласовано, что проценты по облигациям с участием в прибылях обычно не должны рассматриваться как дивиденды, и далее было согласовано, что проценты по конвертируемым облигациям обычно не должны рассматриваться как дивиденды до тех пор, пока эти облигации фактически не будут конвертированы в акции.

R (4)

60. Однако было согласовано, что для устранения любой опасности двусмысленности или дублирования между видами доходов, рассматриваемыми соответственно статьями 10 и 11, следует четко указать, что термин «проценты», используемый в статье 11, не включает виды доходов, которые рассматриваются в соответствии со статьей 10. Было также согласовано, что было бы желательно устранить возможную двусмысленность в статье 10(3), которая может поддерживать узкое толкование, описанное в пункте 56 выше.

Статья 9(1) и статья 11(6) Модельной конвенции

61. Было общепризнано, что статья 9(1) и статья 11(6) могут применяться в определенных обстоятельствах, чтобы позволить налоговому органу скорректировать процентную ставку до той, которая была бы уплачена между независимыми сторонами, и что в этом отношении оба положения имели одинаковый эффект. Однако было также согласовано, что статья 11(6) допускает только корректировку процентных ставок, а не реклассификацию займа таким образом, чтобы придать ему характер вклада в акционерный капитал. Чтобы такая корректировка была возможна согласно статье 11(6), необходимо было бы заменить другими словами фразу «с учетом долгового требования, за которое они уплачиваются». (Статья 11(6) исключает из действия статьи 11 проценты, которые «с учетом долгового требования, за которое они уплачиваются, превышают сумму, которая была бы согласована» в ситуации, соответствующей принципу «вытянутой руки». В некоторых двусторонних договорах Договаривающиеся государства фактически, чтобы преодолеть эту трудность, вместо этого исключили проценты, которые «по любой причине» превышают сумму, которая была бы согласована в ситуации, соответствующей принципу «вытянутой руки»). Тем не менее, было согласовано, что статья 11(6) может затрагивать не только получателя, но и плательщика чрезмерных процентов, и, если законодательство государства источника это разрешает, сумма превышения может быть отклонена в качестве вычета, с должным учетом других положений Конвенции.

62. Кроме того, в том виде, в каком статья 11(6) сформулирована в Модельной конвенции, она создает некоторую возможность коллизии со статьей 9, даже если более точное определение процентов в статье 11(3) не считается исчерпывающим для целей статьи 9 – сумма процентов может быть скорректирована согласно статье 9, но тем не менее все еще можно утверждать, что нескорректированная сумма должна рассматриваться как проценты для целей налога у источника и т. д. согласно статье 11.

Статья 23 Модельной конвенции (режим материнских/дочерних компаний и т.п.)

63. Поскольку статья 23 Модельной конвенции не дает указаний относительно того, следует ли проценты, рассматриваемые как дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации в государстве источника, также рассматривать как дивиденды в государстве резидентства получателя, проблема обычно должна решаться со ссылкой на конкретные условия

любого соответствующего двустороннего договора или в соответствии с национальным законодательством государства получения.

R (4)

64. Если двусторонний договор предусматривает льготы согласно статье, эквивалентной статье 23 Модельной конвенции, Комитет согласился, что в случае процентов, рассматриваемых как дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации страны-партнера, государство резидентства заимодавца в определенных обстоятельствах было бы явно обязано согласно договору предоставить эти льготы, как если бы платеж фактически являлся дивидендом (например, зачет налога у источника, удержанного по ставке, применимой к дивидендам, и, если двусторонний договор это предусматривает, льготы в рамках режима «материнская/дочерняя компания»), если текст соответствующей статьи предоставлял льготы в отношении «дохода, определенного как дивиденды в статье 10» или даже «видов дохода, рассматриваемых в статье 10». Такое обязательство возникало бы в той степени, в какой соответствующие правила соответствовали положениям статей 9, 10 и 11 Модельной конвенции, как это истолковано в предыдущих пунктах данного Отчета (то есть, если предоставитель займа фактически разделял риски бизнеса компании-заемщика, и скорректированная в результате прибыль не превышала бы прибыль, которая была бы получена по принципу «вытянутой руки»).

65. Если текст соответствующей статьи просто предоставлял льготу в отношении «дивидендов» без ссылки на статью 10, и если отсутствовало общеприменимое определение дивидендов в другом месте соответствующего двустороннего договора, значение «дивидендов» для этой цели зависело бы от внутреннего законодательства государства резидентства заимодавца, которое не обязательно признавало бы какое-либо расширенное определение «дивидендов», предусмотренное правилами недостаточной капитализации страны компании-плательщика. Тем не менее, Комитет счел, что государство заимодавца должно предоставить льготы, причитающиеся согласно соответствующей статье, в случае необходимости посредством процедуры взаимного согласования, в трех случаях, когда корректировки были произведены в соответствии с правилами недостаточной капитализации, а именно:

a) В тех случаях, когда проценты рассматривались как дивиденды в государстве источника в силу действия статьи 9 – в таком случае государство резидентства получателя, если оно согласилось бы с тем, что первоначальное рассмотрение платежа как дивиденда было обоснованным, было бы обязано в соответствии со статьей 9(2) произвести соответствующую корректировку, и это соответствовало бы духу данного обязательства — признать рассмотрение платежа как дивиденда для целей собственного налогообложения. Логично, что это правило должно также применяться к платежам, которые государство источника согласно статье 11(6) не считает процентами (по причине их чрезмерности) и, таким образом, рассматривает как дивиденды;

b) В тех случаях, когда государство резидентства заимодавца применяло аналогичные правила недостаточной капитализации и рассматривало бы платеж как дивиденд в аналогичной (взаимной) ситуации, то есть если бы платеж производился компанией на его НЕДОСТАТОЧНАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ территории акционеру в стране-партнере; R (4)

c) В любом другом случае, когда государство резидентства заимодавца признавало бы целесообразным рассматривать проценты как дивиденды.

Статья 24 Модельной конвенции (недискриминация)

66. a) Комитет согласился, что если проценты рассматриваются как дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации, согласующимися со статьей 9(1) или статьей 11(6), то статья 24(5) не препятствует такому рассмотрению. Если, однако, такое рассмотрение не соответствует этим правилам и в то же время правила недостаточной капитализации применяются только в случае, когда кредитор является нерезидентом, то статья 24(5) препятствовала бы рассмотрению процентов как дивидендов согласно этим правилам;

b) Что касается статьи 24(6), Комитет счел, что этот пункт имеет отношение к недостаточной капитализации, но сформулирован в очень общих выражениях и направлен в основном на предотвращение «налогового протекционизма» – то есть сдерживания налоговыми мерами инвестиций из-за пределов страны. Комитет счел, что он не был разработан для решения

проблем, связанных с мерами, введенными для предотвращения перевода прибыли под видом процентов. Поскольку он сформулирован в столь общих выражениях, Комитет пришел к выводу, что он должен уступать более конкретным положениям договора. Таким образом, статья 24(5) [ссылающаяся на статью 9(1) и статью 11(6)] имеет приоритет над ним в отношении вычета процентов;

c) Комитет отметил, что, несмотря на положение статьи 24 Модельной конвенции, Франция в этом контексте оставила за собой возможность применения положений своего внутреннего законодательства, касающихся вычета процентов, уплаченных французской компанией иностранной материнской компании.

Статья 25 Модельной конвенции (процедура взаимного согласования)

67. Комитет согласился, что статья 25 обеспечила подходящую основу для решения проблем, которые возникали в результате применения мер, касающихся недостаточной или скрытой капитализации, и которые приводили к налогообложению, противоречащему букве или духу Конвенции, включая двойное налогообложение, которое в противном случае не подлежало бы устранению, будь то юридическое или экономическое.

68. Однако необходимо различать три различные категории дел, рассматриваемых статьей 25. Статья 25 предусматривает, вкратце, следующее:

i) Пункты 1 и 2 предусматривают устранение, по взаимному соглашению между компетентными налоговыми органами Договаривающихся государств, налогообложения, не соответствующего Конвенции, такого как МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР двойного налогообложения, которое может возникнуть из-за различных подходов R (4) двух Договаривающихся государств к толкованию Конвенции в конкретных случаях; ii) Пункт 3 данной статьи предусматривает, в своем первом предложении, разрешение по взаимному соглашению между этими компетентными органами общих сомнений или трудностей, возникающих в отношении толкования или применения Конвенции; iii) Пункт 3, второе предложение, уполномочивает компетентные органы консультироваться друг с другом для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

69. Комитет согласился, что:

a) В отношении первой категории – налогообложения в отдельных случаях – текст статьи 25 позволял осуществлять корректировки по взаимному соглашению для устранения двойного налогообложения, не соответствующего Конвенции, таким же образом в случаях, когда применялись правила недостаточной капитализации, как и в других типах случаев, при условии, что соответствующая корректировка основывалась на применении существенного положения Конвенции, например, применении статьи 9, статьи 11(6), статьи 23 или статьи 24(5) Модельной конвенции;

b) В отношении второй категории – общих проблем толкования или применения Конвенции – статья 25 позволяла компетентным органам стремиться разрешить по взаимному соглашению, например, общую проблему того, могут ли проценты, рассматриваемые как дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации в одной стране (являющейся государством источника), претендовать на льготы в рамках режима «материнская/дочерняя компания», предоставляемые другой страной (являющейся государством резидентства получателя), когда эти льготы предусмотрены соответствующим двусторонним договором;

c) Третья категория льгот, которые могут быть предоставлены согласно статье 25 (т.е. устранение двойного налогообложения, не предусмотренное иным образом Конвенцией), предоставляла широкие возможности для компетентных органов по решению проблем, возникающих в результате действия правил недостаточной капитализации, только если внутреннее законодательство соответствующих стран (т.е. специальное законодательство, нормы конституции или общий принцип права) уполномочивало их устранять двойное налогообложение, не охваченное конкретно налоговыми договорами.

70. Из вышеизложенного в Разделе III ясно, что в случаях, когда правила недостаточной капитализации имеют международные последствия, важно, чтобы их применение соответствовало принципу «вытянутой руки», изложенному в статье 9(1) Модельной конвенции. В связи с этим в следующих пунктах рассматривается практическое применение этого принципа в таких обстоятельствах. Однако признается, что сложно предоставить точные руководящие принципы для разработки национального законодательства по этим вопросам. Тем не менее, комментарии в следующих пунктах, как ожидается, могут быть полезными в этом контексте.

71. Этот вопрос кратко рассматривался в отчете 1979 года «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» (пункты 183–191 включительно) (далее именуемом «Отчет 1979 года»), и уместно сейчас сослаться на то, что было сказано тогда. Отчет 1979 года указывал, что недостаточная капитализация может создавать проблемы для налоговых органов, и описывал различные способы, которыми некоторые страны-члены стремились решить эти проблемы. Он отмечал, что применение разных правил разными странами создавало отчетливую возможность того, что одна и та же финансовая операция могла рассматриваться как заем одной страной и как вклад в капитал другой. Это, как комментировалось, была неудовлетворительная ситуация, которую было бы желательно улучшить. В отчете ставился вопрос о том, смогут ли со временем страны-члены двигаться в направлениях, которые привели бы к такому улучшению путем эффективной гармонизации своего внутреннего законодательства в этой области. Но он не предоставил никаких, кроме самых предварительных, руководящих принципов относительно того, как это можно было бы сделать. Его Рекомендации содержатся в пункте 191, который уместно привести здесь полностью. Пункт гласит:

191. В целом рекомендуется принять гибкий подход, при котором учитывались бы особые условия каждого отдельного случая, хотя признается, что такой подход потребовал бы достаточно квалифицированного персонала для проведения достаточно сложного анализа и мог бы, если бы таких случаев было много, создать проблемы для некоторых налоговых администраций. Однако строгое правило о соотношении заемного и собственного капитала не подходило бы для решения проблем, возникающих при определении характера финансовой операции. Практика финансирования слишком сильно различается от одной страны к другой, и внутри данной страны – между различными категориями предприятий. Большинство стран, чьи практики описаны в предыдущих пунктах, поэтому ссылаются на ряд факторов, имеющих значение для различения займа и вклада в капитал. По той же логике, считается, что правило, основанное на том факте, что МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР R (4) владелец акций был нерезидентом, также не подходило бы для всеобщего принятия.

72. Как уже отмечалось, принцип «вытянутой руки» имеет значение при решении вопроса о том, является ли платеж процентов, на первый взгляд, результатом займа или вклада в капитал, поскольку, если налогом облагается прибыль, превышающая прибыль по принципу «вытянутой руки» по соответствующей сделке, в результате может возникнуть экономическое двойное налогообложение. Это создало бы ситуацию, при которой статья 9(2) или аналогичное положение могли бы быть применены для обеспечения снижения налога, взимаемого в первой стране, взимающей налог на прибыль по принципу «вытянутой руки». Однако, в более общем плане, Комитет придерживается мнения, что, по крайней мере, в случаях, не связанных с мошенничеством или схемами избежания налогообложения, имеющими целью злоупотребление, это было бы несовместимо с духом статьи 9 Модельной конвенции, если бы принцип «вытянутой руки», выраженный в этой статье, не соблюдался при ответе на вопрос о том, является ли платеж процентов, на первый взгляд, результатом займа или вклада в капитал.

73. Однако статья 9 может быть неприменима в строгом смысле. Если заем, рассматриваемый как вклад в капитал, является займом между кажущимися независимыми лицами, и, следовательно, статья 9 не применяется, как это возможно в случае, если правила недостаточной капитализации направлены на борьбу со схемами злоупотреблений, разработанными для скрытия того факта, что реальные стороны сделки являются ассоциированными предприятиями, то весьма сомнительно, смогут ли налоговые органы платящего образования скорректировать платеж, но также весьма сомнительно, должны ли они, если бы они это сделали, прилагать какие-либо особые усилия для устранения двойного налогообложения, возникающего в результате применения таких мер.

74. В случаях, когда статья 9, по сути, применима, то есть, в общих чертах, когда соответствующая сделка совершается между ассоциированными лицами, уместно рассмотреть, насколько различные

методы определения того, должен ли платеж рассматриваться для целей налогообложения как проценты или как дивиденды, согласуются с данной статьей. Как уже указывалось, эти методы обычно следуют одному из двух основных подходов.

75. Первый основной подход в значительной степени зависит от конкретных фактов и обстоятельств каждого случая. Органы стремились бы определить истинную природу платежа в свете здравого смысла и общего наблюдения за коммерческой деятельностью. При таком рассмотрении учитывались бы различные факторы, включая доказательства того, что происходит или что можно было бы обоснованно ожидать между независимыми сторонами. Таким образом, было бы уместно, среди прочего, что заемное предприятие было компанией, имеющей высокое соотношение заемного и собственного капитала либо до предоставления займа, либо в результате его предоставления, что заем был предназначен для финансирования долгосрочных потребностей заемщика, что заем был внесен пропорционально существующим долям участия или в качестве условия таких долей участия, что заем был предназначен для улучшения финансового положения, возникшего из-за крупных убытков, что подлежащие уплате проценты зависели от результатов деятельности компании, что заем на определенном этапе мог быть конвертирован в долю в капитале компании, или что проценты превышали разумную коммерческую доходность на предоставленные денежные средства. Другим важным фактором могло бы быть то, что выплата процентов по займу или погашение предоставленной суммы были субординированы правам других кредиторов, и еще одним – отсутствие фиксированных положений о погашении займа к определенной дате или наличие положений, делающих погашение зависимым от уровня или времени получения прибыли. Наличие любого из таких факторов само по себе не обязательно являлось бы неоспоримым доказательством, хотя могло бы быть важным указанием на скрытую долевую капитализацию, но наличие нескольких таких факторов было бы более показательным, и, очевидно, эти указания были бы сильнее, чем больше таких факторов присутствовало.

76. При рассмотрении этих факторов может быть задан вопрос, предоставило бы независимое лицо такую высокую долю капитала предприятия в форме займа. В некоторых случаях, возможно, можно было бы показать, что никакое независимое лицо не было бы удовлетворено фиксированной процентной доходностью, предусмотренной в соответствующей сделке, учитывая связанный с этим риск и потенциал прибыли предприятия, но потребовало бы долю в прибыли в качестве условия предоставления средств. Или, возможно, можно было бы показать, что никакое независимое лицо, учитывая плохое экономическое состояние предприятия, вообще не предоставило бы ему заем. Действительно, может потребоваться принять подход, сравнимый с тем, который применил бы банкир, и спросить, предоставил ли бы независимый банк, учитывая финансовое и экономическое состояние заемщика, средства в качестве займа на условиях, фактически согласованных между сторонами. Однако слишком жесткое следование этому подходу может быть не совсем удовлетворительным, поскольку возможно, что материнская компания может лучше понимать потенциал прибыли своей дочерней компании, чем банкир, рассматривающий вопрос со стороны, и, следовательно, было бы разумно принять (если бы это действительно было так), что независимое лицо, которое было бы столь же хорошо информировано, как материнская компания, могло бы предоставить заем там, где банк не решился бы это сделать. Когда речь идет о предоставлении дополнительного капитала в форме займа, может быть уместно задать вопрос – опять же, глядя на экономическое положение дочерней компании глазами банкира – предоставило ли бы независимое лицо в этих обстоятельствах заем для защиты своих первоначальных инвестиций, или, наоборот, решило бы сократить свои убытки.

77. Существует значительное количество данных о формах финансирования, которые фактически используются в конкретных случаях на открытом рынке. Но иногда может быть очень трудно определить, какая корректировка должна быть внесена в любом конкретном случае договоренностей между ассоциированными предприятиями, чтобы привести эти договоренности для целей налогообложения в соответствие с договоренностями, которые были бы заключены независимыми сторонами в соответствующих обстоятельствах. Это объясняется тем, что широкий спектр открытых рыночных форм финансирования может быть доступен и уместен для любого конкретного типа случая, в зависимости в определенной степени от меняющихся рыночных условий. Тем не менее, может существовать достаточно общих доказательств соотношений между собственным и заемным капиталом, преобладающих на рынке, чтобы указать на любое очень значительное отклонение от нормы в любом конкретном случае.

78. Многое, очевидно, будет зависеть при применении такого подхода в первую очередь от суждений налоговых органов и, в конечном итоге, от суждений судов или трибуналов, рассматривающих апелляции на решения налоговых органов. Тем не менее, методы решения вопросов, вытекающих из такого подхода, основанного на фактах и обстоятельствах, по мнению Комитета, явно соответствуют принципу «вытянутой руки» в той мере, в какой они используют доказательства сделок между независимыми лицами и применяют эти доказательства разумным образом.

79. Другой подход состоит в том, чтобы считать предполагаемые выплаты процентов распределением прибыли, если соотношение долга к собственному капиталу (debt/equity ratio) компании-плательщика превышает установленное соотношение. Такое соотношение в некоторой степени будет произвольным, даже если оно может быть установлено с учетом типа соотношения, обычно встречающегося на открытом рынке. Однако если такое соотношение используется исключительно как своего рода правило «безопасной гавани» («safe haven»), предоставляя соответствующей компании возможность показать, что фактическое соотношение долга компании к ее собственному капиталу является соотношением, соответствующим принципу «вытянутой руки» (возможно, например, путем демонстрации того, что оно соответствует соотношению, характерному для независимых компаний в том же виде бизнеса в той же стране), тогда это также может считаться совместимым с принципом «вытянутой руки». Важно отметить, однако, что наличие такой возможности все же возлагает на некоторых налогоплательщиков достаточно тяжелое бремя доказывания. Поэтому важно, чтобы любое соотношение «безопасной гавани», принятое налоговым органом, допускало максимально высокую долю долга к собственному капиталу или было иным образом настолько гибким, чтобы минимизировать число налогоплательщиков, которые вынуждены использовать эту возможность. В тех же случаях, когда налоговые органы применяют фиксированное соотношение долга к собственному капиталу без предоставления такой возможности, большинство стран считают, что результаты, несомненно, будут несовместимы с принципом «вытянутой руки». Чем ниже соотношение долга к собственному капиталу, допускаемое таким правилом, и чем более жесткая практика применяется при его использовании, тем серьезнее может быть опасность получения результата, который одновременно несовместим с принципом «вытянутой руки» и невыгоден для налогоплательщика. Кроме того, чем ниже соотношение, тем выше может быть риск экономического двойного налогообложения и вероятность того, что налоговым органам страны займодавца будет трудно принять такой результат и предоставить удовлетворительное устранение двойного налогообложения. Аналогично, чем выше соотношение, тем больше будет вероятность получения результата, который неоправданно выгоден налогоплательщику.

НЕДОСТАТОЧНАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ

80. В тех случаях, когда в этом контексте актуальны злоупотребления и применяются общие правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов или противодействию избежанию налогообложения (такие как правила против «злоупотребления правом» или правила, замещающие форму содержанием) для признания процентов распределением прибыли, следует рассмотреть вопрос о том, должно ли налоговое законодательство требовать от органов власти обеспечения соответствия налогообложения, возникающего в результате применения таких мер, принципу «вытянутой руки». Однако Комитет не комментирует этот вопрос.

81. Предыдущие пункты касаются вопросов, связанных с налогообложением доходов и прибыли. Комитету представляется, что в тех случаях, когда в соответствии с принципом «вытянутой руки» заем фактически переквалифицируется в вклад в капитал для этих целей, он, prima facie, может быть аналогичным образом переквалифицирован для целей налогообложения капитала компании.

V. ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ А. Общие положения

82. Выводы пункта 191 доклада 1979 года по-прежнему отражают точку зрения Комитета. Хотя Комитет в 1979 году в целом рекомендовал гибкие методы решения вопроса о том, следует ли рассматривать предполагаемую выплату процентов для целей налогообложения как проценты или как распределение прибыли, и выступал против использования жестких и неизменных соотношений долга к собственному капиталу или правил, основанных на том факте, что акционер, получающий такие процентные платежи, не является резидентом, доклад 1979 года по сути оставил за странами-участницами право разрабатывать и применять те правила, которые казались уместными для каждой отдельной страны в этих вопросах. В этом пункт 191 отразил отсутствие

какого-либо твердого международного консенсуса относительно того, как следует решать проблемы недостаточной капитализации.

B. Краткое изложение выводов относительно применения и толкования налоговых договоров

83. Тем не менее, Комитет теперь пришел к выводам по ряду вопросов, касающихся взаимосвязи между налоговыми договорами и внутренними правилами о недостаточной капитализации. Они обобщены ниже.

84. Что касается статьи 9 Модельной конвенции, Комитет придерживается мнения, что: а) Статья имеет отношение к случаям, когда страны применяют свои внутренние правила о недостаточной капитализации (см. пункт 48); б) Статья имеет отношение не только к корректировке процентной ставки, но также, при соответствующих обстоятельствах, к определению того, следует ли то, что представлено как заем, рассматривать как вклад в акционерный капитал (см. также пункт 48);

в) Статья не препятствует применению национальных правил о недостаточной капитализации в той мере (но только в той мере), в какой их действие состоит в ассимиляции прибыли заемщика с суммой, соответствующей прибыли, которая возникла бы в ситуации, соответствующей принципу «вытянутой руки» (см. пункт 49).

85. Что касается статей 10 и 11 Модельной конвенции, Комитет придерживается следующего мнения: а) Статья 10 рассматривает не только дивиденды как таковые, но и проценты по займам в той мере, в какой займодавец фактически разделяет риски, которые несет компания. Когда речь идет о процентах такого рода, статьи 10 и 11 не препятствуют рассмотрению процентов как дивидендов в соответствии с национальными правилами о недостаточной капитализации страны заемщика (см. пункт 57); б) i) В свете определения процентов в пункте 3 статьи 11, проценты по облигациям с участием в прибыли обычно не должны рассматриваться как дивиденды, ii) Проценты по конвертируемым облигациям обычно не должны рассматриваться как дивиденды до тех пор, пока облигации фактически не будут конвертированы в акции, iii) Пункт 6 статьи 11 позволяет скорректировать сумму процентов, но не переквалификацию соответствующего займа как вклада в акционерный капитал (см. пункт 59); в) Желательно устранить возможную опасность двусмысленности или дублирования между видами доходов, рассматриваемых соответственно статьями 10 и 11 (см. пункт 60).

86. Что касается статьи 23 Модельной конвенции и некоторых дополнений к этой Статье, которые содержатся в ряде двусторонних договоров, Комитет придерживается мнения, что: а) Если в результате применения национальных правил о недостаточной капитализации страна заемщика приравняла выплату процентов к распределению прибыли, страна займодавца при определенных обстоятельствах будет явно обязана в соответствии с конкретными двусторонними договорами, в результате сочетания статей, соответствующих в целом статьям 10 и 23 Модельной конвенции, предоставить устранение любого юридического или экономического двойного налогообложения процентов, как если бы платеж фактически являлся дивидендом (такое как зачет налога, удержанного у источника, по ставке, соответствующей дивиденду, и, возможно, применение режима «материнская компания/дочерняя компания») (см. пункт 64); б) В других случаях также (см. пункт 65) страна займодавца должна предоставлять устранение любого юридического или экономического двойного налогообложения

процентов, как если бы платеж фактически являлся дивидендом, при необходимости посредством процедуры взаимного согласования (MAP), в трех ситуациях, а именно:

i) Когда проценты были трактованы в стране источника как дивиденды или распределение прибыли согласно правилам, соответствующим статье 9(1) или статье 11(6), и когда страна кредитора соглашается, что они были надлежащим образом так трактованы, и готова применить соответствующую корректировку, предусмотренную статьей 9(2), ii) Когда страна резидентства займодавца, также имеющая положения против недостаточной капитализации, применила бы эти положения (т.е. приравняла бы платеж к дивиденду) в аналогичной ситуации (т.е. когда платеж был бы осуществлен при тех же обстоятельствах компанией, учрежденной на ее территории, резиденту другого Договаривающегося государства), iii) Во

всех других случаях, когда страна резидентства займодавца соглашается с корректировкой, сделанной страной резидентства компании-заемщика.

87. а) Что касается пункта 5 статьи 24 Модельной конвенции, Комитет пришел к выводу, что из формулировки пункта 5 статьи 24 следует, что стране заемщика не запрещается приравнивать проценты к дивидендам в соответствии с правилами о недостаточной капитализации, которые соответствуют статье 9(1) или статье 11(6). Однако, если проценты приравниваются к дивидендам в соответствии с правилами, которые не соответствуют этим статьям, и если эти правила применяются только к нерезидентным займодавцам (а не к резидентным займодавцам), тогда статья 24(5) запрещает такое приравнивание [см. пункт 66(a)]; б) Что касается пункта 6 статьи 24 Модельной конвенции, Комитет пришел к выводу, что пункт 6 статьи 24, хотя и актуален в принципе, сформулирован в таких общих терминах, что он должен уступать место более конкретным положениям договора, и что пункт 5 статьи 24 будет, в частности, иметь приоритет над ним в отношении вычета процентов [см. пункт 66(b)]; в) Франция сделала общую оговорку относительно действия статьи 24 в контексте правил о недостаточной капитализации [см. пункт 66(c)].

88. Что касается статьи 25 Модельной конвенции, Комитет (см. пункт 69) пришел к выводу, что: а) Пункты 1 и 2 статьи 25 позволяют производить корректировки по взаимному согласию в отдельных случаях для устранения двойного налогообложения, не соответствующего Конвенции, таким же образом в случаях, когда применяются правила о недостаточной капитализации, как и в других видах случаев, при условии,

что соответствующая корректировка подкреплена положением Конвенции, соответствующим, например, статье 9, статье 11(6), статье 23 или статье 24(5) Модельной конвенции; б) Поскольку пункт 3 статьи 25 предлагает возможность общего разрешения трудностей и сомнений, возникающих при толковании или применении Конвенции, он позволяет Договаривающимся государствам стремиться разрешать по взаимному согласию вопрос о том, может ли, и если да, то при каких условиях, проценты рассматриваться как дивиденды в соответствии с правилами о недостаточной капитализации в стране заемщика и приводить к устранению двойного налогообложения в стране резидентства займодавца таким же образом, как для дивидендов (например, устранение в рамках режима «материнская компания/дочерняя компания», когда такое устранение предусмотрено соответствующим двусторонним договором); в) При определенных обстоятельствах статья 25, которая предоставляет компетентным органам некоторых стран возможность разрешать проблемы двойного налогообложения, не предусмотренные конвенцией, может также предусматривать возможность решения проблем, возникающих в результате действия правил о недостаточной капитализации.

C. Заключительные замечания

89. Комитет подчеркивает, что применение правил, предназначенных для регулирования недостаточной капитализации, не должно обычно увеличивать налогооблагаемую прибыль соответствующего отечественного предприятия до суммы, превышающей прибыль, которая возникла бы в ситуации, соответствующей принципу «вытянутой руки», что этот принцип должен соблюдаться при применении существующих налоговых договоров, в частности, например, при осуществлении процедуры взаимного согласования (MAP) в соответствии с эквивалентом статьи 25 Модельной конвенции, что он также должен соблюдаться при ведении переговоров по двусторонним договорам в будущем, и что он должен быть учтен при любом будущем пересмотре Модельной конвенции. Следует, однако, отметить, что Германия имеет определенные оговорки относительно того, как в докладе используется «принцип «вытянутой руки»» (см. примечание 2).

90. Комитет настоятельно призывает к тому, чтобы национальные правила о недостаточной капитализации предусматривали достаточную гибкость для устранения любого последующего двойного налогообложения, если такое устранение уместно, и, далее, чтобы в случаях, когда двойное налогообложение возникает из-за расхождения во мнениях между налоговыми органами относительно характера предполагаемой выплаты процентов или влияния правил о недостаточной капитализации, заинтересованные налоговые органы стремились разрешать конфликт по взаимному согласию в рамках соответствующего двустороннего налогового договора.

91. Комитет также предлагает, чтобы соображения, изложенные в вышеупомянутом Докладе, принимались во внимание странами-членами ОЭСР при

НЕДОСТАТОЧНАЯ КАПИТАЛИЗАЦИЯ

применении существующих двусторонних налоговых договоров и при ведении переговоров по новым таким договорам.

Примечания и ссылки Примечания

1. Так, в Соединенном Королевстве до недавнего времени некоторые компании, искавшие новое финансирование, находили выгодным занимать средства у банков таким образом, чтобы проценты, в соответствии с законодательством Соединенного Королевства, рассматривались для целей налогообложения как распределение прибыли. Это достигалось путем предоставления банку-кредитору связанного права на небольшую долю участия в прибыли компании. Компании были побуждены к заключению такого рода соглашений, поскольку они вряд ли могли получить какую-либо выгоду от вычета процентов в течение нескольких предстоящих лет и были открыты для предложения значительно сниженной процентной ставки в обмен на предоставление банкам преимущества. Компании вряд ли могли получить какую-либо налогооблагаемую прибыль в течение нескольких предстоящих лет, поскольку, помимо возможных вычетов по выплаченным процентам, они переносили значительные убытки или массивные льготы по капитальным вложениям, или крупные льготы по инфляционному росту цен на новые запасы. Банки могли извлечь выгоду из получения распределений вместо процентов, потому что они могли использовать предварительный корпоративный налог (АСТ), уплаченный в отношении «распределений», в качестве зачета против АСТ, который им пришлось бы уплатить при распределении средств своим собственным акционерам, и могли эффективно передавать распределения непосредственно своим собственным акционерам, не включая их сначала в общую сумму своей налогооблагаемой прибыли. Таким образом, банки не платили налог с вознаграждения, которое они получали за предоставление займов, и, как следствие, могли предоставлять соответствующие займы по более низкой процентной ставке, чем они в противном случае посчитали бы необходимым взимать. Для компаний немедленная выгода от более низкой валовой процентной ставки перевешивала более или менее неопределенно отложенную выгоду от возможного налогового вычета для большей валовой суммы, даже если это могло привести к меньшим чистым расходам.

2. Федеративная Республика Германия приветствует доклад как весьма важный вклад в понимание проблем недостаточной капитализации, но не может принять его без общей оговорки, по существу, относительно того, как в нем используется «принцип «вытянутой руки»». В этом контексте Федеративная Республика Германия

– Принимает к сведению, что доклад основан скорее на понятии «прибыли, соответствующей принципу «вытянутой руки»», а не на общепринятом понятии «цены, соответствующей принципу «вытянутой руки»»;

– Отмечает, что консенсус относительно фактического применения «принципа «вытянутой руки»» чрезвычайно расплывчат и ненадежен;

– Сожалеет, что доклад может привести к уменьшению защиты от дискриминации, предусмотренной статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР, а именно в тех случаях, когда правила государства о недостаточной капитализации оправдываются односторонним утверждением о соответствии «принципу «вытянутой руки»». Федеративная Республика Германия, кроме того, оставляет за собой право выразить свое отношение к толкованию определения дивидендов в докладе. Однако она готова сотрудничать в духе доклада, чтобы избежать двойного налогообложения путем взаимного соглашения.

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование базовых компаний (принято Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.)

Оглавление

I. Постановка проблемы ..... **R(5)-2**
A. Базовые компании ..... **R(5)-2**

B. Соответствующие соображения ..... R(5)-2
C. Терминология ..... R(5)-3
II. Анализ функций и использования «базовой компании» ..... R(5)-4
A. Укрытие дохода ..... R(5)-4
B. Виды базовых компаний ..... R(5)-5
III. Меры противодействия в национальном налоговом законодательстве ..... R(5)-7
Предварительные замечания ..... R(5)-7
A. Общие меры надзора ..... R(5)-7
B. Положения о «приоритете сущности над формой» ..... R(5)-8
C. Законодательство о противодействии типа Subpart-F ..... R(5)-9
IV. Последствия конвенции между государством налогоплательщика и государством базовой компании ..... R(5)-10
A. Последствия для конвенций общих мер надзора ..... R(5)-10
B. Последствия для конвенций положений о «приоритете сущности над формой» R(5)-12
C. Последствия для конвенций мер противодействия ..... R(5)-15
V. Последствия конвенций с третьими государствами ..... R(5)-18
A. Доход из третьих стран: основные подходы ..... R(5)-19
B. Доход из третьих стран: выводы и рекомендации ..... R(5)-21
C. Взаимоотношения со странами, не являющимися государствами источника R(5)-23
VI. Вопросы вторичного укрытия дохода ..... R(5)-24
1. Реинвестирование в стране, отличной от страны резидентства ..... R(5)-25
2. Реинвестирование в виде займов компании-акционеру ..... R(5)-25
3. «Репатриация» в виде дивидендов или иного необлагаемого дохода ..... R(5)-26
4. Извлечение дохода в виде прироста капитала ..... R(5)-28
5. Заключительные замечания ..... R(5)-28
VII. Борьба с избежанием налогообложения и защита налогоплательщиков ..... R(5)-29
VIII. Заключительные замечания ..... R(5)-31
ПРИЛОЖЕНИЕ I. Международные меры противодействия: обзор ..... R(5)-34

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

R (5) A. Базовые компании

1. В течение ряда лет налогоплательщики все чаще используют так называемые «базовые компании». Такие компании, которые преимущественно расположены в странах с низким уровнем налогообложения, используются для укрытия доходов и, таким образом, для снижения налогов в стране резидентства налогоплательщика. В настоящем докладе рассматривается, как функционируют эти налоговые преимущества, меры, предпринимаемые различными странами для борьбы с такими схемами и обеспечения справедливости и нейтральности своих налоговых систем, а также международные последствия этих мер, особенно в отношении конвенций об избежании двойного налогообложения. Очевидно, что проблема «базовых компаний» должна рассматриваться на фоне общей налоговой системы соответствующей страны. Таким образом, как обсуждается в пункте 13 и далее Введения к настоящему тому, концепция нейтральности может иметь различное значение применительно к доходу, в отношении которого страна резидентства применяет механизм кредита (зачета), и к доходу, в отношении которого страной резидентства применяется механизм освобождения.

2. Возможности для международного избежания налогообложения могут быть открыты определенными особенностями национальных налоговых законодательств. Конвенции об избежании двойного налогообложения – положительные аспекты которых признаны – могут, в качестве побочного эффекта, увеличивать эти возможности. Те же налоговые последствия могут при определенных обстоятельствах быть результатом особенностей национального законодательства, в то время как при других обстоятельствах они будут результатом налоговых

конвенций. Аналогичным образом, меры противодействия могут быть приняты либо в соответствии с национальным законодательством, либо в соответствии с налоговой конвенцией.

B. Соответствующие соображения

3. Что касается предмета исследования настоящего доклада, следует учитывать три момента.

1. Взаимосвязь с другими вопросами

4. Основной вопрос, рассматриваемый в настоящем докладе, – это совместимость национальных мер по борьбе со злоупотреблениями с существующей системой международных налоговых отношений и их последствия для нее. В качестве эталона используется Модельная конвенция ОЭСР, устанавливающая международно признанные стандарты в этой области. Доклад также следует рассматривать в связи с общей структурой деятельности ОЭСР по неправомерному использованию налоговых конвенций и, в частности, с работой по «кондуитным» компаниям, которая составляет следующий доклад в этом томе. Концепция «кондуитной компании» сосредоточена на налоговых преимуществах, которые должны быть обеспечены в государстве источника укрытого дохода, тогда как «базовая компания» связана с минимизацией налогов в государстве резидентства ее контролирующих лиц. Часто одна и та же корпоративная структура предназначена для достижения обоих этих результатов, и в таких случаях проблемы можно рассматривать как две стороны одной медали.

5. Предмет настоящего доклада также связан с проблемой международного избежания и уклонения от налогообложения посредством использования налоговых убежищ, вопрос, отдельно рассмотренный в предыдущем докладе в настоящем томе. Однако акцент настоящего доклада сделан на последствия для конвенций об избежании двойного налогообложения.

2. Экономические аспекты

6. Настоящий доклад не рассматривает экономические преимущества или недостатки базовых компаний. Хотя в некоторых случаях могут существовать веские экономические причины или личные мотивы для использования базовых компаний, на практике они часто используются главным образом с целью снижения налогов, подлежащих уплате лицом, использующим такую схему. Бывают даже случаи, когда желание способствовать или скрывать преступную деятельность является одним из мотивов схемы налоговой экономии. Независимо от основного мотива, когда налоговое преимущество достигается путем использования базовых компаний, возникает вопрос, следует ли и в какой степени это преимущество устранять для обеспечения справедливости и нейтральности налогообложения в стране, налогоплательщики которой используют такие компании.

3. Территориальные аспекты («налоговые убежища»)

7. Как отмечалось выше, концепция базовых компаний часто связана с так называемыми «странами – налоговыми убежищами». Хотя территориальная концентрация базовых компаний в таких странах, очевидно, происходит, базовые компании могут также быть найдены в так называемых странах с высоким уровнем налогообложения, либо потому, что налогообложение там приемлемо для соответствующих налогоплательщиков из-за фактических ставок налога в стране базовой компании и в стране их резидентства, либо из-за использования преимуществ специальных режимов, либо из-за непреднамеренных последствий национальных налоговых законодательств. Этот момент иллюстрируется использованием так называемых «стратегий «ступенчатого транзита»», когда доход укрывается в стране с низким уровнем налогообложения, а затем перенаправляется через страну с высоким уровнем налогообложения к своему конечному пункту назначения, при этом реальное происхождение дохода скрывается от налоговых органов последней.

C. Терминология

8. Термины, такие как «базовая компания», «пассивный доход» и «низкое налогообложение», используются на протяжении всего настоящего доклада и обычно встречаются в обсуждениях этой темы. Однако в докладе не приводятся определения этих терминов, поскольку они являются гибкими и относительными понятиями, зависящими от фактов конкретных случаев и политических подходов в налоговой юрисдикции. Схематическое представление типичных ситуаций, приведенное в Приложении I, а также описание законодательства в шести странах и примеры в тексте должны быть достаточными для понимания рассматриваемых концепций. В

настоящем докладе используются следующие сокращения: R (5) Страна Именуемая как: Сокращение

Резидентства акционера базовой компании Страна резидентства R Резидентство самой базовой компании Базовая страна B Источника дохода базовой компании Страна источника S

II. АНАЛИЗ ФУНКЦИЙ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ «БАЗОВОЙ КОМПАНИИ» A. Укрытие дохода

9. В налоговых целях важнейшая функция базовой компании заключается в аккумулировании дохода, который в противном случае поступал бы непосредственно налогоплательщику. Поэтому налогоплательщик, как правило, не становится обязанным уплачивать налог с дохода, полученного базовой компанией, хотя экономически он имеет право на такой доход и вполне может распоряжаться им. Таким образом, при отсутствии мер противодействия базовая компания могла бы укрыть такой доход от налогообложения в стране резидентства налогоплательщика в юрисдикции с низким уровнем налогообложения.

1. Первичное укрытие дохода

10. Изначально доход укрывается от налогообложения в стране резидентства налогоплательщика просто в силу того факта, что базовая компания является самостоятельным юридическим лицом и признается таковым в стране резидентства. Путем перевода соответствующего дохода от налогоплательщика базовой компании он больше не подпадает под обычное налогообложение мирового дохода, которому налогоплательщик подлежит в большинстве стран. Это преимущество не компенсируется налогообложением в стране базовой компании, поскольку путем тщательного выбора места инкорпорации и организации деятельности базовой компании, последняя либо не облагается налогом, либо облагается очень скромным налогом в этой стране. Верно, что доход может облагаться налогом в государстве источника (которое вполне может быть тем же, что и страна резидентства налогоплательщика) по критерию «ограниченной налоговой обязанности». Но по ряду причин это налогообложение часто отсутствует или очень низкое в отношении того типа дохода, который налогоплательщики выбирают для укрытия в базовых компаниях, как отмечается в следующем докладе в настоящем томе «о кондуитных» компаниях. Соответственно, может быть достигнута значительная чистая экономия налогов.

11. Налоговое преимущество существует только до тех пор, пока укрытый доход не распределяется. Поэтому налогоплательщики часто утверждают, что это лишь отсрочка уплаты налога. Поскольку налогоплательщик может избежать таких распределений, откладывая их на неопределенный срок, и поскольку стратегии против их налогообложения часто могут успешно применяться (ср. пункт 12 ниже), налоговое преимущество на практике часто может быть эквивалентно постоянному. R (5)

2. Вторичное укрытие дохода

12. Когда доход, укрытый в базовой компании, распределяется или иным образом передается налогоплательщику, он становится облагаемым налогом, обычно в качестве дивиденда. Таким образом, первоначальное налоговое преимущество от укрытия дохода обычно будет устранено. Однако это налогообложение, которое компенсирует первоначальное налоговое преимущество, также может быть избегнуто или уменьшено с помощью «вторичного укрытия дохода». Основные стратегии таковы:

– Распределение в виде дохода, освобожденного от налогообложения, при этом освобождение предоставляется в соответствии с налоговыми конвенциями или конкретными национальными правилами (вознаграждения директоров, заработная плата, дивиденды, распределяемые дочерней компанией своей материнской компании, когда в стране последней применяется освобождение для аффилированных лиц);

– Реинвестирование за границей дохода, укрытого в базовой компании, или реинвестирование в виде займа компании-акционеру;

– Отчуждение доли в капитале базовой компании, при котором акционер получает прибыль, освобожденную от налогообложения или облагаемую по пониженным ставкам. Вторичное укрытие дохода рассматривается конкретно в Части VI настоящего доклада.

B. Виды базовых компаний

13. Базовые компании могут быть классифицированы по различным критериям. Ниже представлена одна из возможных классификаций.

1. Управление активами

14. Это наиболее распространенный тип базовой компании: налогоплательщик передает компании активы, приносящие доход, таким образом укрывая от налогообложения в стране резидентства доход, полученный от этих активов. Пример 1: T, резидент страны R, владеет акциями и облигациями, которые он передает базовой компании в стране B. Базовая компания использует укрытый доход для приобретения других активов того же вида. Пример 2: T разработал новый продукт. Он запатентован в пользу базовой компании в стране B, которая предоставляет лицензии третьим сторонам в странах S1, S2, S3 и укрывает полученный от них доход (или предоставляет его в заем T против уплаты процентов, которые вычитаются из налогооблагаемой прибыли T).

OECD MODEL CONVENTION

2. Финансовые центры

15. Некоторые базовые компании используются для формирования финансовых центров для широкой международной деятельности. Это обычно касается холдинговых компаний, например, региональных центров для многонациональных предприятий, а также компаний, созданных для выдачи займов или централизации аналогичной деятельности. Компании такого рода могут также централизовать банковскую или страховую деятельность, и тогда может возникнуть сомнение, можно ли по-прежнему рассматривать их как «базовые компании», получающие пассивный доход. Пример 3: Многонациональное предприятие, базирующееся в стране R, владеет своими долями участия в Южной Америке через холдинговую компанию, созданную в стране B, которая также является центром для всех внутригрупповых финансовых отношений в этом регионе. Вторая базовая компания на Багамах выдает международные займы и выплачивает по ним проценты, свободные от налога у источника. Пример 4: Многонациональное предприятие централизует свои страховые контракты в «оффшорной» кэптивной корпорации, которая страхует риски внутри группы и покрывает их договорами перестрахования.

3. Операционные базовые компании

16. Базовые компании такого рода используются в связи с предпринимательской или профессиональной деятельностью, часть которой осуществляется за пределами страны, где они были созданы. Таким образом, базовая компания «питается» прибылью, полученной от этой деятельности, осуществляемой в других местах, так что полученный доход может хотя бы частично укрываться в базовой компании. Пример 5: T осуществляет предпринимательскую деятельность по производству автомобилей в стране R и продает их в странах S1, S2, S3. Автомобили продаются оптовым торговцам в этих странах или в других через базовую компанию, созданную в стране B, которая действует как торговая компания и укрывает часть дохода. Пример 6: Артист действует как наемный работник базовой компании, принадлежащей ему самому («звезда в аренду»). Таким образом, базовая компания «питается» его профессиональным доходом (артист получает лишь относительно небольшую заработную плату) и укрывает его. Там, где используются операционные базовые компании, последствия схем избежания налогообложения часто усугубляются манипулированием трансфертными ценами.

OECD MODEL CONVENTION

4. Другие виды базовых компаний

17. Другие виды базовых компаний могут использоваться только для перенаправления дохода, для скрытия деятельности или для других целей (см., например, следующий доклад об использовании кондуитных компаний). R (5)

III. МЕРЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ В НАЦИОНАЛЬНОМ НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ
Предварительные замечания

18. Существуют два различных подхода, которые национальные налоговые законодательства могут применять в отношении базовых компаний. Адекватное налогообложение может быть достигнуто:

– В контексте налогообложения мирового дохода в государстве, где налогоплательщик является резидентом («налогообложение сверху»), или;

– В контексте территориального налогообложения в стране происхождения дохода базовой компании («налогообложение снизу»), Приложение I содержит схематическое представление ситуации.

19. Часто утверждалось, что «налогообложение снизу» является надлежащим ответом на проблему базовых компаний. Однако опыт основных заинтересованных государств показал, что, хотя адекватное «налогообложение снизу» необходимо, законодательные меры «сверху» также нужны. Настоящий доклад касается только «мер сверху» страны резидентства налогоплательщика. Проблемы «налогообложения снизу» рассматриваются в следующем докладе о кондуитных компаниях.

A. Общие меры надзора

20. В рамках этого раздела можно выделить две основные группы правил. а) Трансфертное ценообразование Трансфертное ценообразование (transfer pricing) является предметом специальных положений в большинстве национальных налоговых законодательств. Оно также охватывается статьей 9 Модельной конвенции ОЭСР и подробно рассматривается в отчетах ОЭСР 1979 и 1984 годов по этой теме. Правила трансфертного ценообразования необходимы для предотвращения искусственного перевода дохода в базовые компании (base companies), особенно в случае операционных компаний. Однако правила принципа «вытянутой руки» (arm's-length rules) не всегда могут быть достаточными для предотвращения перевода дохода, как, например, в случае управления активами. Более того, могут возникать трудноразрешимые проблемы, когда деятельность базовой компании не может быть четко установлена или оценена. Это может быть связано со сложными и запутанными отношениями между этой компанией и предприятием налогоплательщика или с тем, что компания предположительно осуществляет реальную экономическую деятельность, которую она не может эффективно поддерживать, учитывая ограниченный масштаб ее фактической деятельности или ресурсов (ср. пункты 47-49 и 92-98 предыдущего отчета о налоговых гаванях (tax havens)); R (5) б) Специальные процессуальные правила Налоговые законодательства могут устанавливать специальные требования к информации для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в иностранных государствах. Более далеко идущие требования могут применяться к отношениям налогоплательщиков с компаниями, обладающими характеристиками базовой компании. В некоторых Государствах (States) бремя доказывания (burden of proof) в таких случаях перекладывается на налогоплательщика (см. пункты 86-91 предыдущего отчета о налоговых гаванях).

B. Положения о «приоритете экономического содержания над юридической формой»

21. Положения о приоритете экономического содержания над юридической формой (Substance-over-form) и отношение судов к ним обсуждаются в пунктах 52-54 и 81-85 предыдущего отчета о налоговых гаванях. В контексте этого отчета отмечается, что они обычно – но не исключительно – применяются в контексте «налогообложения сверху» и отражают один из следующих подходов: а) Юридическое лицо (legal personality) базовой компании может игнорироваться; б) Базовая компания может рассматриваться как резидент (resident) в стране налогоплательщика, например, потому что ее место эффективного или центрального управления (place of effective or central management) находится там; в) Базовая компания может считаться имеющей постоянное представительство (ПП) (permanent establishment) в стране резидентства налогоплательщика, например, потому что у нее есть место управления там; г) Сокрытие дохода (sheltering of the income) может игнорироваться, то есть деятельность базовой компании или доход, полученный от нее, может рассматриваться как деятельность или доход самого налогоплательщика.

22. Эти подходы предполагают, что экономическая реальность базовой компании и ее экономические мотивы могут быть полностью оценены. По мнению некоторых стран, это очень сложно, особенно в отсутствие обмена информацией со страной, где расположена базовая компания. Однако другие страны (например, Нидерланды), имеющие достаточно общие правовые положения и/или прецедентное право, позволяющие применять принцип приоритета экономического содержания над юридической формой, считают, что они способны эффективно бороться с уклонением от налогообложения через базовые компании. Даже в случаях, когда нет обмена информацией с базовой страной, налоговые органы страны резидентства (residence country) могут определить реальность операций базовой компании, если согласно правилам страны резидентства налогоплательщик несет бремя доказывания того, что базовая компания осуществляет реальную экономическую деятельность. Одним из преимуществ такого подхода

может быть то, что чрезмерную реакцию можно лучше избежать, применяя принцип приоритета экономического содержания над юридической формой в каждом конкретном случае, чем вводя общеприменимые и сложные меры противодействия.

C. Законодательство типа "Subpart-F", направленное на противодействие

1. Общие положения

23. Как указано в пунктах 62-64 отчета о налоговых гаванях, несколько стран приняли специальное законодательство, направленное на противодействие сокрытию дохода в низконалоговых базовых компаниях, расположенных за рубежом. Такое законодательство предусматривает, что при определенных условиях акционер-резидент (resident shareholder) (например, материнская компания) может облагаться налогом на прибыль (profits) иностранной контролируемой компании, которая не распределяется акционеру (термин "законодательство типа «Subpart-F»", используемый в этом отчете, относится к положениям такого типа). Такое законодательство обычно не применяется, когда базовые компании используются по причинам, не связанным с налогообложением, то есть когда их использование полностью оправдано исключительно экономическими соображениями.

2. Налогообложение скрытого дохода в руках налогоплательщика-резидента

24. Законодательство, направленное на противодействие, предусматривает налогообложение акционера-резидента на доход, скрытый в контролируемой им базовой компании. Сама базовая компания, по всей видимости, ни в коем случае не подлежит налогообложению или связанным с ним обязательствам. Налогообложение акционера основывается на предположении, что скрытый доход считается:

i) Распределенным (подход «фиктивного дивиденда» (fictive dividend)); или ii) Возникшим в руках акционера, т.е. что деятельность компании должна быть отнесена к нему (подход «прокалывания корпоративной вуали» (piercing the veil)); или iii) Улучшившим способность акционера платить налоги, поскольку экономически он находится в его распоряжении, тем самым составляя доход на капитал (capital yield) особого рода. На практике законодательство, направленное на противодействие, по-видимому, действовало прагматично, а не строго следуя одному из этих теоретических подходов.

3. Соответствующие технические аспекты

25. Здесь можно упомянуть лишь несколько характеристик чрезвычайно технических положений (technical provisions):

i) Как правило, законодательство, направленное на противодействие, нацелено на такой уровень налогообложения, который не является более обременительным, чем если бы скрытый доход возник непосредственно у облагаемого налогом акционера; ii) Конкретные проблемы возникают в отношении дивидендов (dividends), распределяемых базовой компанией своим акционерам; в этих случаях законодательство, направленное на противодействие, предотвращает внутреннее двойное налогообложение (double taxation) (а именно, как скрытого дохода и как дивиденда); R (5) iii) Налоги, взимаемые со скрытого дохода, будь то в государстве источника (source State) или в стране базовой компании, обычно засчитываются (credited); iv) Все такое законодательство направлено на охват базовых компаний, контролируемых косвенно (например, через цепочку базовых компаний), хотя эти зачастую очень технические положения должны сильно различаться между странами;

v) Дальнейшие проблемы касаются режима чистых холдинговых компаний, а также компаний с активным и пассивным доходом.

4. Международные последствия

26. Государства с законодательством, направленным на противодействие, очевидно, рассматривают последствия использования базовых компаний как нарушающие справедливость и нейтральность их налоговых систем. Налоговые преимущества, полученные через такие компании, кажутся им неправомерными, даже если они используются по уважительным причинам или понятным мотивам. Мнения о том, что является неправомерным, а что нет, могут различаться. Однако меры противодействия должны уважать общие принципы, лежащие в основе Модельной конвенции ОЭСР, как это обсуждается далее в пунктах 47 и 48.

IV. ПОСЛЕДСТВИЯ КОНВЕНЦИИ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВОМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ГОСУДАРСТВОМ БАЗОВОЙ КОМПАНИИ A. Договорные последствия общих мер надзора

1. Трансфертное ценообразование

27. Статья 9 Модельной конвенции ОЭСР применяется к отношениям между налогоплательщиком и базовой компанией. Следовательно, трансфертные цены, которые отличаются от тех, которые были бы согласованы между несвязанными сторонами, могут быть скорректированы в соответствии с этим положением.

28. Соображения, которые должны быть учтены при этом рассмотрении, принципиально не отличаются от тех, которые должны быть учтены в других случаях, так что принципы, изложенные в отчете ОЭСР 1979 года «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» (Transfer Pricing and Multinational Enterprises), действительны и в этих случаях. Фактическая экономическая функция базовой компании должна быть тщательно проанализирована (пункт 17 отчета 1979 года). Сам по себе тот факт, что базовая компания может скрывать свою прибыль в условиях низконалоговой системы, ни в коем случае не приведет независимые стороны к предоставлению ей ценовых преимуществ. Таким образом, должны быть установлены ее фактическая деятельность, риски и обязанности. Если базовая компания не имеет собственных экономических функций, а служит исключительно для направления активов или дохода через низконалоговую территорию, она обычно не сможет получить прибыль, действуя между независимыми сторонами, и это будет руководящим принципом при изучении ее трансфертных цен. Никакая, или лишь минимальная, прибыль может, таким образом, ожидаться у базовой компании в низконалоговой стране, формально действующей как продавец товаров, произведенных налогоплательщиком, клиентам за пределами этой страны, если компания фактически не осуществляет доставку или другую существенную коммерческую деятельность (пункт 59 отчета 1979 года). Базовая компания с ограниченными функциями, обязанностями или рисками, соответствующими брокеру, резервному подрядчику или субподрядчику, если она действует между независимыми сторонами, могла бы получить прибыль только за свой фактический экономический вклад, и ее трансфертные цены обычно проверялись бы на основе затрат (например, на основе вознаграждения или метода «затраты плюс» (cost-plus method)). Этот подход обычно применялся бы там, где базовая компания осуществляет лишь незначительную или вспомогательную деятельность; если такие договоренности не соответствуют обычной деловой практике, никакая дополнительная прибыль не может быть отнесена к базовой компании по отношению к тому, что в нормальных обстоятельствах было бы осуществлением разумного коммерческого суждения, или по отношению к конкретному механизму распределения, например, централизации соглашений о распределении затрат в базовой компании. R (5)

2. Специальные процессуальные правила

29. Возникает вопрос, соответствуют ли специальные процессуальные правила статье 9 (Ассоциированные предприятия (Associated enterprises)) и статье 24 (Недискриминация) Модельной конвенции ОЭСР:

a) Процессуальные правила и трансфертное ценообразование

30. Как отмечается в пункте 25 отчета ОЭСР 1979 года, сделки между связанными сторонами должны быть подтверждены соответствующей документацией. Из отчета ясно, что это относится особым образом к договоренностям, направленным на минимизацию налогов в низконалоговых юрисдикциях. В этом контексте можно задаться вопросом, противоречит ли принцип «вытянутой руки» (arm's-length principle) перекладыванию бремени доказывания или презумпциям любого рода, которые иногда встречаются в контексте национального законодательства о базовых компаниях. Эти вопросы не ограничиваются ситуациями с базовыми компаниями и должны рассматриваться в более широком контексте. Следует отметить, однако, что ряд стран толкуют статью 9 таким образом, что она никоим образом не препятствует корректировке прибыли в соответствии с национальным законодательством на условиях, отличающихся от условий этой Статьи, и что ее функция заключается в закреплении принципа «вытянутой руки» на договорном уровне, тем самым позволяя Договаривающимся государствам решать этот вопрос в рамках процедур взаимного согласования (MAP) и производить соответствующие корректировки. Эта тема рассматривается в отчете ОЭСР 1984 года о трансфертном ценообразовании (см.

библиографию к этому тому) и может быть пересмотрена Комитетом по налоговым вопросам позднее.

б) Процессуальные правила и недискриминация R (5)

31. Даже если страна резидентства налогоплательщика налагает на него информационные требования в отношении его отношений с базовой компанией, которые являются более строгими, чем обычные требования, или даже если бремя доказывания в этом отношении перекладывается, страны-члены, за исключением одного особого мнения, считают, что дискриминации по смыслу статьи 24 Модельной конвенции ОЭСР нет. Во-первых, различное отношение не основано на гражданстве (ср. пункты 1 и 3 статьи 24). Во-вторых, различное отношение не зависит от того, контролируется ли налогоплательщик нерезидентом (non-resident) или нет (ср. пункты 4–6 статьи 24). Кроме того, обстоятельства, при которых налагаются информационные требования, не являются «теми же» по смыслу статьи 24, поскольку из самой природы иностранных отношений, которые не могут быть эффективно исследованы национальными налоговыми органами, следует, что информационные требования должны быть более обременительными, чем для чисто внутренних условий. Однако, если эти требования применяются без разбора ко всем ситуациям (включая не-налоговые гавани), они могут представлять собой препятствие для международных инвестиций.

3. Выводы

32. Таким образом, представляется, что общие меры надзора не ограничиваются налоговым договором между страной резидентства налогоплательщика и страной базовой компании. Международно согласованные принципы отчета ОЭСР 1979 года «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия» предоставляют действующие руководящие указания для эффективного применения принципа «вытянутой руки» в случае базовых компаний. Однако при любой будущей пересмотре Модельной конвенции ОЭСР этот аспект может быть особо отмечен в Комментариях к статье 9.

33. С другой стороны, общие меры надзора могут привести к расхождениям в применении Конвенции. Любые такие трудности должны решаться в соответствии с процедурой взаимного согласования (MAP), изложенной в статье 25 Модельной конвенции.

B. Договорные последствия положений о «приоритете экономического содержания над юридической формой»

1. Понятие лица

34. Обычно базовая компания будет рассматриваться как лицо (person) (ср. статья 3 Модельной конвенции ОЭСР), если она была учреждена в соответствии с законодательством определенной страны. Могут быть конкретные ситуации, в которых базовая компания должна рассматриваться как несуществующая, например, потому что:

– Договор (treaty) в исключительных случаях не рассматривает ее как компанию; или

– Ей должно быть отказано в статусе юридического лица (legal personality) согласно нормам международного частного права (international private law); или

– Акт учреждения базовой компании сам по себе является недействительным согласно законодательству страны, где она учреждена. Оставляя в стороне эти весьма особые ситуации, базовая компания не может рассматриваться как несуществующая в соответствии с Конвенцией. Однако возникает вопрос, является ли компания резидентом низконалоговой страны, где она была учреждена. R (5)

2. Определение резидентства

35. Для целей договора компания является резидентом Договаривающегося государства, в котором находится ее место эффективного управления (place of effective management), и это так независимо от того, где находится ее место учреждения (place of incorporation) (ср. пункты 1 и 3 статьи 4 Модельной конвенции ОЭСР). Страна резидентства налогоплательщика могла бы, таким образом, облагать налогом доход базовой компании, если бы место эффективного управления находилось там. На практике это иногда будет иметь место. С другой стороны, признание национальным законодательством того, что место эффективного управления находится в стране налогоплательщика, не отменило бы положений Конвенции.

36. Статья 4, пункт 1, второе предложение Модельной конвенции ОЭСР исключает из понятия «резидент Договаривающегося государства» любое лицо, которое «облагается налогом в Договаривающемся государстве только в отношении дохода из источников в этом Государстве или находящегося там капитала». Это исключение явно относится к конкретным привилегиям, предоставляемым в силу международных отношений лица, и фактически придает такому лицу статус нерезидента, а не резидента. Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР приводят в качестве примера случай определенного дипломатического персонала. Исключение, тем не менее, применялось бы в соответствии с его формулировкой и духом, если, например, иностранные компании освобождаются от налога на свой иностранный доход посредством привилегий, разработанных для привлечения базовых компаний. Однако в этом подходе присущи трудности, которые обсуждаются в пункте 14 следующего отчета о кондуитных компаниях (conduit companies).

3. Постоянное представительство (ПП) базовой компании

37. Хотя место эффективного управления обычно находится в стране, где была учреждена базовая компания, можно поставить под вопрос, находится ли постоянное представительство (ПП) базовой компании в стране резидентства налогоплательщика, что позволило бы этой стране облагать налогом доход, относящийся к постоянному представительству, например, потому что у нее есть место управления там [ср. статья 5, пункт 2 a) Модельной конвенции ОЭСР]. Это вопрос факта, но он также связан со сложными проблемами толкования этих положений. И здесь также использование фиктивного положения (deeming provision) в соответствии с национальным законодательством этой страны было бы недостаточным, если нет фактического основания для признания постоянного представительства. Даже если постоянное представительство в форме места управления присутствовало бы, следует помнить, что налоговый режим постоянного представительства значительно отличается от режима компании, имеющей свое место эффективного управления в стране. Налогообложению подлежит только прибыль, относящаяся к постоянному представительству. Иногда существуют различные налоговые ставки, налогообложение распределения осуществляется по-разному и т.д. R (5)

4. Отнесение деятельности и/или дохода

38. Признавая, что базовая компания как юридическое лицо имеет место эффективного управления в стране, где она была учреждена, и не имеет постоянного представительства (ПП) в государстве резидентства налогоплательщика, последнее государство могло бы, по крайней мере, в соответствии со своим национальным налоговым законодательством, относить налогоплательщикам деятельность и/или доход базовой компании. Такой подход явно не противоречил бы Модельной конвенции ОЭСР, если бы базовая компания действовала как простой посредник, агент, фидуциар или номинальный держатель налогоплательщика (ср., например, понятие лица, имеющего фактическое право на доход, в статьях 10–12 Модельной конвенции ОЭСР). Однако возникает вопрос, в целом, совместимы ли внутренние правила относительно того, кто считается получателем конкретного дохода для целей налогообложения, с конвенциями. Этот вопрос особенно возникает в случае правил «против злоупотреблений» или «приоритета содержания над формой», согласно которым не сама базовая компания, а ее акционер считается истинным получателем дохода, переведенного в базовую компанию.

39. Подавляющее большинство стран-членов ОЭСР считают, что правила такого рода являются частью основных внутренних правил, установленных национальным налоговым законодательством для определения того, какие факты влекут за собой налоговое обязательство. Эти правила не рассматриваются в налоговых конвенциях и, следовательно, не затрагиваются ими. Можно сослаться на дух Конвенции, который будет нарушен только в том случае, если компания, являющаяся лицом по смыслу Конвенции, в конечном итоге не будет иметь никакой или почти никакой деятельности и/или дохода, которые ей приписываются, и Договаривающиеся государства примут расходящиеся мнения по этому вопросу, что приведет к экономическому двойному налогообложению, когда один и тот же доход облагается налогом дважды в руках двух разных налогоплательщиков (ср. статья 9, пункт 2). С другой стороны, иное мнение состоит в том, что такие правила подпадают под общие положения налоговых конвенций против двойного налогообложения, особенно когда сама конвенция содержит положения, направленные на противодействие ее ненадлежащему использованию.

40. Нелегко примирить эти расходящиеся мнения ни в теории, ни в процедурах взаимного согласования (MAP) по конкретным случаям. Основная проблема, по-видимому, заключается в том, присущи ли общие принципы, такие как «приоритет содержания над формой», положениям конвенций, то есть могут ли они применяться в любом случае или только в той степени, в какой они прямо упомянуты в двусторонних конвенциях. С точки зрения иного мнения, предоставление внутренним правилам приоритета над правилами конвенции в отношении того, кто для целей налогообложения считается получателем, подорвет защиту налогоплательщиков от двойного налогообложения (например, когда при применении этих правил доход базовой компании облагается налогом в стране акционеров, даже если там нет постоянного представительства (ПП) базовой компании). Однако широкое большинство придерживается мнения, что такие правила и лежащие в их основе принципы не должны быть подтверждены в тексте конвенции для их применимости. Возникающие здесь проблемы очень похожи на те, что возникают в случае конкретных мер противодействия (см. пункт 47 ниже).

R (5)

5. Выводы

41. Налоговые конвенции устанавливают ограничения на технические правила, хотя эти пределы не очень четко определены. Кроме того, существуют определенные сомнения относительно их последствий для положений о «приоритете содержания над формой». Это добавляет к хорошо известным практическим трудностям реализации национальных положений такого типа. Поэтому, по-видимому, необходимо дальнейшее разъяснение. В любом случае, если государства считают, что в этой области могут возникнуть трудности, они попытаются урегулировать их путем включения конкретных гарантий в свои двусторонние договоры.

42. Сохраняется определенная опасность того, что технические положения и положения о «приоритете содержания над формой» могут привести к двойному налогообложению даже при наличии конвенции. Поэтому государства, применяющие положения такого типа, должны стремиться смягчать любое такое двойное налогообложение в соответствии с буквой и, по возможности, с духом своих конвенций об избежании двойного налогообложения.

C. Последствия конвенций для мер противодействия

1. Общий обзор проблемы

43. В рамках существующих мер противодействия страна облагает налогом резидентов, которые являются акционерами иностранной базовой компании. Иностранная компания как таковая налогом не облагается; как правило, доход, который приводит к налогообложению, возникает не в стране базовой компании, а в самой облагающей налогом стране или в третьей стране. Однако налоговая конвенция между страной, применяющей законодательство о противодействии, и страной базовой компании обычно защищает потоки дохода только между этими двумя странами. Поэтому первая упомянутая страна может заявлять, что налог, взимаемый в соответствии с законодательством о противодействии, не подпадает под сферу действия указанной налоговой конвенции.

44. Такая позиция иногда оспаривалась как противоречащая общей структуре и духу налоговых конвенций, за исключением случаев, когда конкретная оговорка о сохранении действия признает меры противодействия. Утверждается, что меры противодействия имплицитно игнорируют компанию как лицо, что противоречит конвенции (ср. пункт 34 выше).

R (5)

45. На это утверждение, по-видимому, существует несколько ответов:

а) На техническом уровне меры противодействия могут относить деятельность – и, следовательно, доход – акционеру, что не противоречит налоговым конвенциям (ср. пункт 40 выше). Если меры противодействия имеют целью налогообложение условных дивидендов базовой компании, это вполне соответствует правам налогообложения, предоставленным государству резидентства налогоплательщика согласно правилам налоговых конвенций в отношении налогообложения дивидендов (ср. статьи 10, 23 A и 23 B Модельной конвенции ОЭСР);

b) На уровне налоговой политики меры противодействия прорывают только «эффект зонтика» схем налогоплательщиков. Этот эффект и связанные с ним возможности неограниченной отсрочки не гарантируются налоговыми конвенциями, которые никогда не предназначались для запрета национальных мер защиты справедливости и нейтральности налогового законодательства страны;

c) На международном уровне, до тех пор пока некоторые страны считают своим суверенным правом формировать свою фискальную систему таким образом, который может негативно затрагивать другие страны, налоговые органы в этих других странах должны защищать свое суверенное право сохранять справедливость и нейтральность своих налоговых систем. Никогда не предполагалось, что налоговые конвенции заменят национальные суверенные права международным сотрудничеством для обеспечения целостности налоговых систем.

46. Очевидно, что это мнения государств, принимающих меры противодействия, и очень большое большинство стран-членов ОЭСР поддержали их. Однако, хотя меры противодействия, описанные выше, не противоречат духу налоговых конвенций, существует согласие, что страны-члены должны тщательно соблюдать конкретные обязательства, четко выраженные в налоговых конвенциях, до тех пор пока нет явных доказательств ненадлежащего использования конвенций. Кроме того, представляется желательным, чтобы меры противодействия соответствовали духу налоговых конвенций с целью избежания двойного налогообложения. Если налогоплательщик соблюдает такие меры противодействия, может быть также целесообразно предоставить ему защиту, которую обеспечила бы сеть конвенций, если бы налогоплательщик не использовал базовую компанию.

47. Хотя большинство стран-членов ОЭСР, таким образом, признает меры противодействия как необходимое средство поддержания справедливости и нейтральности национальных налоговых законов в международной среде, характеризующейся очень разными налоговыми нагрузками, оно твердо добавляет, что такие меры должны использоваться только для этой цели. Это противоречило бы общим принципам, лежащим в основе Модельной конвенции ОЭСР, и духу налоговых конвенций в целом, если бы меры противодействия распространялись на такие виды деятельности, как производство, обычное оказание услуг или торговля компаний, занимающихся реальной промышленной или коммерческой деятельностью, когда они четко связаны с экономической средой страны их резидентства в ситуации, когда эти виды деятельности осуществляются таким образом, что нельзя подозревать избежание налогообложения. Меры противодействия не должны применяться к странам, в которых налогообложение сопоставимо с налогообложением страны резидентства налогоплательщика. Также важно, что готовность страны эффективно сотрудничать с другими налоговыми администрациями обычно является сильным сдерживающим фактором для использования базовых компаний в этой стране.

R (5)

48. Однако не существует простого способа выведения четких правил из этих руководящих принципов. Должен быть установлен международный консенсус, на который могли бы ссылаться государства, вновь вводящие меры противодействия. В этом отношении Комитет ОЭСР по налоговым вопросам играл и мог бы продолжать играть полезную роль как по отношению к странам-членам, которые уже применяют меры противодействия или рассматривают возможность принятия таких мер, так и к тем странам-членам, которые рассматривают такие меры, принятые в других странах, как нарушающие их собственный налоговый суверенитет, или противоречащие их налоговой политике, или идущие вразрез с международными обязательствами. Таким образом, Комитет, по-видимому, представляет собой подходящий форум для обсуждения таких вопросов политики.

2. Пункт 5 статьи 10 Модельной конвенции ОЭСР

49. Можно утверждать, что если страна резидентства налогоплательщика, в соответствии со своими мерами противодействия, стремится облагать налогом нераспределенную прибыль, то она действует вопреки положениям пункта 5 статьи 10. Однако следует отметить, что этот пункт ограничивается налогообложением у источника и, таким образом, не имеет отношения к налогообложению по резидентству в соответствии с законодательством о противодействии. Кроме того, этот пункт касается только налогообложения компании, а не акционера.

3. Обращение с налогооблагаемой суммой

50. Соответствующее обращение с налогооблагаемой суммой согласно налоговой конвенции между страной базовой компании и страной налогоплательщика зависит от того, как рассматривается соответствующее законодательство о противодействии. Если оно относит деятельность или доход базовой компании налогоплательщику, необходимо рассмотреть состав дохода; он может состоять из различных видов дохода (прибыль от предпринимательской деятельности, проценты и роялти), полученных из страны базовой компании или из любой другой страны, и тогда должны применяться положения, относящиеся к этим видам дохода. Однако если налогооблагаемая сумма является условными дивидендами или особым доходом от капитала, она явно получена от базовой компании, таким образом, представляя собой доход из страны этой компании. Даже в этом случае далеко не ясно, должна ли налогооблагаемая сумма рассматриваться как дивиденд по смыслу статьи 10 Модельной конвенции ОЭСР или как прочий доход по смыслу статьи 21 Модельной конвенции ОЭСР. По крайней мере, согласно некоторым мерам противодействия, налогооблагаемая сумма рассматривается как дивиденд, в результате чего на нее также распространяется освобождение, предусмотренное налоговой конвенцией, например, освобождение для аффилированных компаний (например, в Германии). Сомнительно, требует ли конвенция этого. Если страна резидентства считает, что это не так – и, следовательно, отказывает в освобождении для аффилированных компаний для «условных дивидендов» – она может столкнуться с обвинением в том, что она препятствует нормальному функционированию освобождения для аффилированных компаний, облагая дивиденды (в форме «условных дивидендов») заранее.

4. Обращение с распределением дивидендов базовой компании

51. В случае фактического распределения дивидендов базовой компанией положения двусторонней Конвенции относительно дивидендов должны применяться обычным образом, поскольку имеется дивидендный доход по смыслу Конвенции. Таким образом, страна базовой компании может облагать дивиденд налогом у источника. Страна резидентства акционера будет применять обычные методы устранения двойного налогообложения (т.е. предоставляется налоговый кредит (зачет) или освобождение от налога). Это подразумевает, что налог у источника на дивиденды должен быть зачтен в стране резидентства акционера, даже если распределенная прибыль (дивиденд) облагалась налогом годами ранее в соответствии с законодательством о противодействии. Однако обязательство предоставить зачет в этом случае остается сомнительным. Обычно дивиденд как таковой освобождается от налога (поскольку он уже был обложен налогом в соответствии с законодательством о противодействии, и можно утверждать, что нет основания для налогового кредита (зачета). С другой стороны, цель конвенции была бы подорвана, если бы зачета налогов можно было избежать, просто предвидя налогообложение дивидендов в соответствии с законодательством о противодействии. Общий принцип, изложенный выше, предполагает, что зачет должен быть предоставлен, хотя детали могут зависеть от технических аспектов мер противодействия и системы зачета иностранных налогов в счет внутреннего налога, а также от особенностей случая (например, время, прошедшее с момента налогообложения «условных дивидендов»).

V. ПОСЛЕДСТВИЯ КОНВЕНЦИЙ С ТРЕТЬИМИ ГОСУДАРСТВАМИ

52. Базовые компании часто служат для укрытия дохода из третьих стран. Не существует очевидных налогово-значимых отношений между государством источника (S) и страной резидентства (R) налогоплательщика, пока последнее не принимает защитные меры. Только когда эта страна возмещает свое налогообложение способами, описанными в Главе III, ее система оказывает влияние на налогообложение в государстве S. При этом государство R в конкретных ситуациях может даже вызывать налогово-значимые последствия для других государств (ср. подраздел C ниже). Настоящая глава рассматривает актуальность и последствия таких отношений для налогообложения.

R (5) A. Доход из третьих стран: основные подходы

53. В случае дохода из третьих стран могут возникнуть следующие проблемы.

a) В отсутствие конвенции между государством R и государством S должно ли государство R разрешать зачет налогов, которые взимаются государством S?

b) Если между этими двумя государствами существует налоговая конвенция:

i) Должно ли государство S ограничивать свое налогообложение согласно положению конвенции? ii) Должно ли государство R зачитывать налоги государства S, и если да, то должно ли оно зачитывать полную сумму или только сумму, подлежащую уплате в соответствии с ограничениями конвенции? iii) Должно ли государство R освобождать доход, если конвенция предусматривает такое освобождение в случае прямых потоков дохода из государства S?

54. Представляется очевидным, что ответ в каждом случае обычно должен быть отрицательным, поскольку, с юридической точки зрения, предполагается существование двух отдельных отношений: между государствами S и B, с одной стороны, и между государствами B и R, с другой стороны, а собственная отдельная правосубъектность базовой компании препятствует любым прямым налоговым отношениям между государством S и государством R. Ответ был бы положительным только в случае существования налогово-значимых прямых отношений между этими двумя государствами.

55. Существование налогово-значимых отношений между страной S и страной R зависит от того, как законодательные меры в стране R юридически толкуются. Основные ситуации могут быть проиллюстрированы на трех примерах. Пример A: Страна R рассматривает базовую компанию в качестве резидента, поскольку в соответствии с ее внутренним законодательством эта компания имеет там место центрального управления. Таким образом, страна R рассматривает базовую компанию как любого другого резидента. Соответственно, операции компании со страной S должны рассматриваться как любые другие прямые отношения, так что льготы по устранению двойного налогообложения, доступные в R на внутреннем уровне или в соответствии с договором (конвенцией) между S и R, должны быть предоставлены. Защита в рамках договора (конвенции) также должна быть предоставлена страной S, поскольку это зависит (согласно Статье 4 Модельной конвенции ОЭСР) только от законодательства страны R, является ли базовая компания ее резидентом для целей договора и, следовательно, подпадает ли она под его сферу действия в отношении лиц (Статья 1 Модельной конвенции ОЭСР).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Пример B: Страна R рассматривает базовую компанию как иностранного резидента. Однако R (5) она считает, в соответствии со своим национальным налоговым законодательством, что доход, находящийся под защитой в базовой компании, является доходом, возникающим непосредственно у ее акционера-резидента (например, путем применения подхода «сущность над формой»). Опять же, с точки зрения страны R, существует прямая связь, поскольку один из ее резидентов получает доход из страны S. Следовательно, страна R предоставит льготу по устранению двойного налогообложения, которая доступна на внутреннем уровне или в соответствии с ее договором (конвенцией) со страной S. Однако страна S может рассматривать ситуацию совершенно иначе, заявляя, что, согласно ее законодательству, доход был получен базовой компанией и что изъятие этого дохода страной R не может изменить это. Фактически, если страна R распределяет, согласно своему внутреннему законодательству, доход в пользу акционера-резидента, это не означает автоматически, согласно Модельной конвенции ОЭСР, что доход охватывается договором (конвенцией), поскольку страна S может распределять доход независимо, на основе своего собственного внутреннего законодательства (за исключением, упомянутого в пункте 58 ниже). Пример C: Страна R имеет противодействующее законодательство, согласно которому доход базовой компании считается распределенным акционеру-резиденту страны R в момент его начисления этой компании. С юридической точки зрения, тогда не существует налогово-значимых отношений между страной S и страной R. Базовая компания признана обеими странами как резидент страны B и как получатель дохода, и это препятствует любым прямым отношениям между странами S и R. Следовательно, ни одна из стран не предоставит внутреннюю или договорную (конвенционную) защиту от двойного налогообложения.

56. Хотя ситуация может быть очень похожей во всех трех случаях с экономической точки зрения, то есть доход, укрытый в налоговой гавани, был взыскан страной R, отношения между страной R и страной S зависят от конкретного вида противодействующих мер в стране R и, следовательно, варьируются от одного примера к другому. Может показаться адекватным каким-либо образом учитывать налогообложение в стране S и договорные (конвенционные) отношения с этой страной. Это, среди прочего, подтверждается тем фактом, что налоговая администрация страны R часто будет зависеть для реализации своих противодействующих мер от сотрудничества с налоговой

администрацией страны S на основе договора (конвенции) между этими странами. Это может быть причиной того, почему даже страны с законодательством, подобным упомянутому в Примере C выше, часто по собственной инициативе предоставляют своим налогоплательщикам льготы по договорам (конвенциям) со странами источника, хотя формально они не были бы обязаны это делать.

B. Доход из третьих стран: выводы и рекомендации

1. Кредит (зачет) в стране резидентства за иностранные налоги, уплаченные у источника R (5)

57. Налоговые органы — и особенно, за исключением одного особого мнения, органы тех стран, которые применяют защитные положения типа «подраздела F» — согласны с мнением, что страна R должна во всех случаях предоставлять зачет налогов страны S, если это предусмотрено в целом ее внутренним законодательством или ее договорами (конвенциями) в случае прямых потоков дохода из страны S. Это явно основано в меньшей степени на технических или юридических соображениях, чем на принятии общего принципа. Как изложено в пунктах 46–48 настоящего доклада, противодействующие меры должны соответствовать духу международного налогового права, стремясь избежать двойного налогообложения. Следование этому в отношениях между страной R и страной S должно быть в целом поощрено.

2. Ограничение налогообложения у источника в соответствии с договорами (конвенциями) об избежании двойного налогообложения

58. В качестве общего принципа нельзя принять, что государство источника обязано отказываться от своего налога или снижать его в соответствии с договором (конвенцией) со страной резидентства. Такое обязательство явно вытекало бы из Модельной конвенции ОЭСР только в том случае, если базовая компания является резидентом страны R по критериям Статьи 4. Часто будет трудно установить, имеет ли это место, и Договаривающимся государствам обычно потребуется процедура взаимного согласования (MAP) для получения необходимых выводов. Было бы неприемлемо, например, чтобы сама базовая компания просила о каком-либо снижении налога страны S в соответствии с конвенцией между S и R, не доказывая, что она рассматривается как резидент страны R.

59. Во всех других случаях государство источника обычно будет рассматривать рассматриваемый доход как доход самой базовой компании. Тогда нет оснований в договоре (конвенции) между страной R и страной S для базовой компании заявлять об ограничении налогообложения у источника. Конечно, может случиться, что в соответствии с внутренним законодательством страны S возможно распределить доход согласно подходу «сущность над формой» другому лицу, чем то, которое формально его получает. Однако страна S вполне может утверждать, что такие подходы предназначены для борьбы с уклонением от уплаты налогов ее собственной страны. В данном контексте, однако, применение договора (конвенции) не служило бы для противодействия уклонению от уплаты налогов в государстве источника, а для защиты доходов страны R или интересов ее налогоплательщиков.

3. Размер кредита (зачета), подлежащего предоставлению в стране резидентства

60. Выше утверждалось, что страна R должна, согласно своему внутреннему законодательству, предоставлять зачет налогов страны S таким же образом, как она предоставляла бы зачет налогов, взимаемых у источника с прямых потоков дохода (ср. пункт 57); есть еще больше причин для этого, когда существует договор (конвенция) между страной S и

страной R. Однако может случиться, что налогообложение у источника, взимаемое страной S, освобождается или снижается в соответствии с такой конвенцией в случае дохода, возникающего R (5) непосредственно у резидента страны R. Будет ли тогда страна R вправе отказать в своем зачете или ограничить сумму своего налога до уровней, предусмотренных договором (конвенцией)? Ответ, в принципе, должен быть отрицательным, поскольку государство источника обычно не обязано освобождать или снижать свой налог (ср. пункт 58 выше). В тех конкретных случаях, когда страна R и страна S соглашаются, что налогообложение у источника в отношении дохода базовой компании должно быть ограничено в соответствии с договором (конвенцией)

между ними, это, конечно, повлияет на зачет, предоставленный в стране R. Налоговые органы страны R также могут разумно ожидать, что налогоплательщик воспользуется любым налоговым договором (конвенцией), который может существовать между страной B и страной S. Для того чтобы найти общее руководство и упростить уже сложную ситуацию, предлагается, чтобы страны резидентства, как правило, предоставляли полный зачет налогов, фактически взимаемых у источника.

4. Применение метода освобождения страной резидентства

61. Страна R может в своем договоре (конвенции) со страной S принять метод освобождения для устранения двойного налогообложения. Это не повлияет на пассивный доход, такой как дивиденды, проценты и роялти, которые обычно приводят только к зачету налога у источника. Однако освобождение может применяться к доходу, возникающему у базовой компании от недвижимого имущества или постоянных представительств (ПП) в Государстве S, где договор (конвенция) между R и S предусматривал бы освобождение в случае аналогичного дохода, полученного непосредственно из S резидентами R.

62. Из текста конвенции ясно, что метод освобождения должен применяться в Примерах A и B (см. пункт 55 выше). В Примере C такого обязательства не существует, но некоторые Государства, по-видимому, склонны предоставлять применение метода освобождения по особым причинам в соответствии со своим внутренним законодательством (например, потому что это упрощает вопросы и предотвращает взимание большего налога в случаях уклонения от уплаты налогов, чем в других случаях). Применение договоров (конвенций) в таких случаях требует международного сотрудничества, чтобы предотвратить двойное освобождение дохода, но в остальном никаких общих рекомендаций быть не может.

5. Холдинговые компании

63. Характерной ситуацией является та, когда базовая компания получает доход от активной дочерней компании. Это часто происходит, когда базовые компании используются предприятиями, осуществляющими международную деятельность, в качестве регионального центра или финансового центра.

64. В ситуации, когда участие в компании S находилось бы в прямом владении резидента R, дивиденды в основном освобождались бы от многократного корпоративного налогообложения путем косвенного налогового кредита (зачета) или путем освобождения (освобождения за участие)

в стране R, либо в соответствии с внутренним законодательством, либо в соответствии с договором (конвенцией) со страной S. Вопрос о том, должны ли быть предоставлены эти льготы, когда применяется противодействующая мера, в принципе, должен быть решен таким же R (5) образом, как и вопрос о том, должно ли применяться освобождение в соответствии с договором (конвенцией) между странами R и S для прямых потоков дохода, поступающих из S (ср. пункт 62).

C. Отношения со странами, не являющимися странами источника

1. Последствия налоговых конвенций для базовых компаний второго уровня

65. Поскольку противодействующие меры также охватывают базовые компании второго уровня, могут возникать ситуации, когда две различные меры такого рода налагаются одновременно на один и тот же доход. Так, немецкая материнская компания, владеющая базовой компанией на Багамах (суб-дочерняя компания) через канадскую базовую компанию (дочернюю компанию), может облагаться налогом на нераспределенный доход багамской базовой компании, в то время как та же сумма может быть налогооблагаемой согласно канадскому защитному законодательству в канадской компании. Хотя базовая компания второго уровня (суб-дочерняя компания) находится за пределами сферы действия конвенции в отношении лиц между страной материнской компании и страной базовой компании первого уровня (дочерней компании), страны-члены, принявшие законодательство типа подраздела F, согласны с тем, что как страна материнской компании, так и страна дочерней компании первого уровня могут применять свои противодействующие меры в этой ситуации, если только в конвенции между страной материнской компании и страной дочерней компании нет оговорки о сохранении по этому поводу.

66. С юридической точки зрения, ситуации могут, опять же, варьироваться в зависимости от того, какие виды мер используются обоими Государствами, применяющими противодействующие меры. Вполне возможно, что между ними существуют прямые налоговые отношения, например, если обе страны рассматривают базовую компанию как резидента. В этом случае договоры (конвенции) или внутренние законы обычно избегали бы двойного налогообложения. Там, где такие прямые отношения не существуют (например, когда обе страны используют механизм Примера C), может возникнуть полноценное двойное налогообложение, что приведет к чрезмерной реакции со стороны мер, предназначенных для противодействия международному уклонению от уплаты налогов. Хотя это может не противоречить Модельной конвенции, Государства, в которых возникает эта проблема, должны стремиться, в соответствующих обстоятельствах, решать ее либо посредством внутреннего законодательства, либо в своих договорах (конвенциях). Германия и Канада решили эту проблему в Протоколе к своему налоговому договору (конвенции), включив следующее положение: «... в случаях, когда один и тот же доход облагается специальным налогом, упомянутым в ..., и специальным налогом, упомянутым в ..., Договаривающееся государство, резидентом которого является контролирующий акционер, предоставляет зачет специального налога другого Договаривающегося государства.»

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

2. Акционеры (базовых компаний) с двойным резидентством

67. Если налогоплательщик, к которому применяются противодействующие меры в стране R (резидентом которой он является согласно внутреннему законодательству этой страны), одновременно является резидентом X (согласно внутреннему законодательству последней), и его личные и экономические связи теснее с страной X (ср. пункт 2 Статьи 4 Модельной конвенции ОЭСР), применение противодействующего законодательства может быть запрещено на том основании, что доход, полученный из третьей страны, облагается налогом только в стране резидентства по смыслу Конвенции (т.е. стране X), если только в другой стране (R) нет постоянного представительства (ПП), с которым участие в базовой компании эффективно связано. Это кажется оправданным, поскольку налогооблагаемая сумма, хотя, возможно, и не рассматривается как доход в стране X, представляет собой доход по смыслу Конвенции (ср. Статья 21 и Статья 3, пункт 2, Модельной конвенции ОЭСР) и, таким образом, должна рассматриваться соответственно. Это становится еще более очевидным, если как страна R, так и страна X вводят противодействующее законодательство типа «подраздела F».

3. Участие в базовой компании, находящееся в постоянном представительстве (ПП)

68. Если участие в базовой компании эффективно связано с постоянным представительством (ПП), расположенным в третьей стране, возникает аналогичный вопрос, если Конвенция с этой страной предусматривает освобождение дохода постоянного представительства (ПП) (ср. Статья 23 A Модельной конвенции ОЭСР). Вряд ли могут быть какие-либо сомнения, что страна резидентства в этом случае должна освободить доход. Однако на практике будет довольно исключительным, что участие фактически эффективно связано с постоянным представительством (ПП), то есть что базовая компания имеет отношения исключительно с постоянным представительством (ПП), а не с предприятием в целом.

VI. ВОПРОСЫ ВТОРИЧНОГО УКРЫТИЯ ДОХОДА

69. Как указано в пункте 12 настоящего доклада, когда доход, укрытый в базовой компании, распределяется или иным образом передается налогоплательщику, он становится объектом налогообложения, обычно в виде дивидендов. Таким образом, первоначальное налоговое преимущество такого укрытия обычно было бы устранено. Однако это налогообложение, которое компенсирует первоначальное налоговое преимущество, также может быть избегнуто путем «вторичного укрытия» дохода, основные стратегии которого уже были описаны. В следующих пунктах кратко обсуждаются основные вопросы, возникающие в международном контексте, в отношении стран, которые не имеют противодействующих мер, описанных в предыдущих главах.

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БАЗОВЫХ КОМПАНИЙ

70. Случаи вторичного укрытия дохода могут быть обобщены следующим образом: налогоплательщик распоряжается доходом таким образом, что он либо:

a) не облагается налогом согласно внутреннему законодательству его страны резидентства, что R (5) будет иметь место, например, когда он накапливается и реинвестируется в базовой стране или в третьей стране; или

b) реинвестируется в предприятие налогоплательщика в стране R в виде займа, порождающего выплаты процентов, которые обычно вычитаются из налогооблагаемой прибыли этого предприятия; или

c) освобожден от обычного налогообложения в стране R согласно специальным правилам внутреннего законодательства или договора (конвенции) об избежании двойного налогообложения, при этом наиболее частыми случаями являются следующие:

i) Доход базовой компании распределяется материнской компании-резиденту в стране R, где применяется освобождение за участие для устранения многократного корпоративного налогообложения либо согласно внутренним правилам, либо согласно договору (конвенции);
ii) Налогоплательщик (физическое лицо) получает доход от базовой компании в виде заработной платы или гонораров директоров, которые освобождены в R согласно договору (конвенции); или

d) Пользующийся специальным налоговым режимом в стране R, например, когда при ликвидации базовой компании накопленный там доход распределяется материнской компании в стране R в качестве прибыли от ликвидации и облагается там более низкой ставкой налога, применяемой к приросту капитала.

1. Реинвестирование в стране, отличной от страны резидентства

71. В этом случае стране резидентства будет трудно бороться со вторичным укрытием дохода. Страны, желающие противодействовать этому типу стратегии, должны скорее прибегнуть к противодействующим мерам, описанным в предыдущих главах.

2. Реинвестирование посредством займов компании-акционеру

72. Хотя реинвестирование через займы является наивным и достаточно прямолинейным способом избежания налогообложения, ему непросто противостоять, если налоговая администрация уже признала использование базовых компаний добросовестной схемой. Власти государства резидентства могут попытаться доказать, что операция по займу является искусственной. Они могут утверждать, что, исходя из фактов, вычет процентов не должен быть разрешен предприятию налогоплательщика (если какие-либо «проценты» выплачиваются), поскольку средства в действительности принадлежат не базовой компании, а налогоплательщику. Доказать это будет легче, если внутреннее законодательство страны R содержит положения о приоритете экономической сущности над юридической формой.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (5)

73. Однако доказать, что заем фактически является распределением согласно критерию приоритета экономической сущности над юридической формой, часто будет сложно, если аргумент ограничен самой «схемой займа» (поскольку базовая схема была принята). Даже в случае крайне искусственной схемы часто будет трудно установить факты и намерения (например, если это часть схемы, отсутствие намерения погасить «заем»). Это может быть проще, если «схема займа» рассматривается как часть серии взаимозависимых этапов в рамках схемы, которая, рассматриваемая в целом, может считаться единой комплексной сделкой. Заем может быть проигнорирован, если сделка в целом или ее отдельная часть не соответствует критериям «приоритета экономической сущности над юридической формой». Однако очевидно, что такие аргументы могут означать, что не только «заем» и вторичное сокрытие дохода, но и использование базовой компании, а также первичное сокрытие дохода являются злоупотребительными.

74. Законодательство США содержит положение, которое включает в доход акционеров базовых компаний США определенные займы, предоставляемые базовой компанией лицам США. Однако, если доход базовой компании уже был включен в доход акционера США в соответствии с подразделом F, эти правила не будут применяться для вменения дополнительного дохода акционерам. Другие конкретные внутренние меры против реинвестирования через займы

неизвестны. Вероятно, они должны будут учитывать всю серию сделок, а не только «заем». Усилия по борьбе со вторичным сокрытием дохода вновь потребуют аналогичного законодательства и административного механизма, как и в случае с первичным сокрытием дохода.

3. «Репатриация» в виде дивидендов или другого дохода, освобожденного от налогообложения

a) Репатриация в виде дивидендов, освобожденных от налогообложения

75. В случаях, когда доход, сокрытый в базовой компании, «репатриируется» в виде дивидендов, выплачиваемых материнской компании, такой доход часто освобождается от налогообложения в соответствии с освобождением по участию. Государство резидентства (материнской компании) должно внимательно изучить, подпадают ли полученные дивиденды безусловно под освобождение по участию, если в стране базовой компании отсутствует или очень низкое корпоративное налогообложение. Очевидно, что такое освобождение создает налоговый вакуум и, так сказать, переносит низкий уровень налогообложения страны с льготным налогообложением в налоговую систему государства резидентства. Страны, которые хотели избежать такого вторичного сокрытия дохода, ограничили свои освобождения во внутреннем законодательстве или в своих договорах случаями, когда действительно имеет место регулярное корпоративное налогообложение. Это может быть сделано, помимо прочего, посредством:

– Предусмотрения «оговорки об активности», которая препятствует освобождению от налогообложения дивидендов от «неактивных» компаний;

– Исключения из освобождения дивидендов, распределяемых компаниями, подлежащими низкому налогообложению;

– Перехода от системы освобождения к системе косвенного налогового зачета. Дополнительным решением может быть принятие более строгого подхода, основанного на приоритете экономической сущности над юридической формой.

76. Описанные выше меры могут быть трудны в применении и усложняют налоговую систему страны, поскольку может потребоваться провести разграничительную линию между активным и пассивным доходом и/или определить низкое налогообложение. Чтобы сохранить гибкость, специальный режим, противодействующий вторичному сокрытию дохода, возможно, должен будет каким-то образом объединять оба элемента. Тогда пришлось бы решать аналогичные технические трудности, которые существуют при более всеобъемлющих контрмерах (особенно типа подраздела F). Поэтому может быть лучше принять контрмеры, описанные в предыдущих главах (т.е. уже разработанные для противодействия первичному сокрытию дохода), а не создавать сложную систему исключительно для борьбы со вторичным сокрытием дохода.

b) Другие платежи, освобожденные от налогообложения

77. В случаях, когда существует конвенция между базовой страной и государством резидентства, и последнее применяет метод освобождения для устранения двойного налогообложения, «репатриация» сокрытого дохода иногда принимает формы, такие как заработная плата или вознаграждения директоров. В этих случаях власти страны R могут попытаться доказать, в зависимости от обстоятельств, что такой доход не имеет характера заработной платы или вознаграждений директоров в значении соответствующих статей конвенции между страной B и страной R (соответствующих Статьям 15 и 16 Модельной конвенции ОЭСР), а скорее представляет собой «дивиденды» или «другой доход» (согласно Статье 21), таким образом полностью подлежащий налогообложению в государстве резидентства налогоплательщика.

78. Например, если зависимые услуги оказывались не от имени базовой компании, а от имени самого налогоплательщика или его предприятия, в освобождении может быть отказано. Аналогично, суммы, выплаченные в качестве вознаграждений директоров, будут рассматриваться как дивиденды, если они превышают сумму, которая была бы выплачена при отсутствии собственной заинтересованности налогоплательщика в базовой компании. Налоговое освобождение не должно предоставляться, если, согласно Статье 4 Модельной конвенции ОЭСР 1977 года, базовая компания должна рассматриваться как резидент в стране R. В освобождении также следует отказать, если налогоплательщик заявил налоговое освобождение или снижение в стране базовой компании, делая вид, что платеж не имел характера заработной платы или

вознаграждения директоров. Для этого налоговые органы страны R могут получить информацию от налоговых органов страны B (ср. Статью 26 Конвенции), чтобы показать, что налогоплательщик не осуществлял в стране B деятельность, достаточную для обоснования выплаты

дохода; страна R также может пожелать вступить в процедуру взаимного согласования (MAP) со страной B. R (5)

79. Могут оставаться искусственные схемы, которые не могут быть решены таким образом. Тогда возникает вопрос, можно ли отказать в освобождении другим способом, например, показав, что платеж является частью серии взаимозависимых сделок в заранее разработанной схеме, которая в целом не имеет иной цели, кроме получения налоговой выгоды.

80. В тех случаях, когда это кажется необходимым, налоговые договоры должны учитывать ситуации, обсуждавшиеся в пунктах 75–79 выше. Это может быть наилучшим образом достигнуто путем исключения определенных компаний из их сферы действия или путем принятия метода кредита (зачета) для устранения двойного налогообложения, либо в целом, либо для определенных видов дохода.

4. Извлечение дохода в виде прироста капитала

81. В ряде стран прирост капитала облагается более низким налогом, чем обычный доход. Поэтому можно получить существенные налоговые выгоды, организовав конвертацию дохода в прирост капитала через базовую компанию. Это может быть сделано путем аккумулирования дохода, а затем его извлечения путем отчуждения части или всей доли участия в базовой компании либо полной ликвидации компании.

82. Это распространенный путь избежания налогообложения. Одной из областей, где он эксплуатируется, являются учреждения коллективного инвестирования, такие как офшорные взаимные фонды (упомянутые в пункте 108 предыдущего отчета о налоговых гаванях). Ряд стран имеет конкретные контрмеры для обеспечения того, чтобы с доли инвестора в доходе базовой компании взимался надлежащий налог.

83. В таких случаях государство резидентства должно будет использовать любые меры предосторожности, предусмотренные внутренним законодательством, для отказа в предоставлении специального налогового режима, применимого к приросту капитала, если обстоятельства, при которых компания была ликвидирована, свидетельствуют о том, что были предприняты искусственные схемы с целью получения выгоды от специального режима. Если такие меры предосторожности отсутствуют в его законодательстве, страна R могла бы ввести положения, согласно которым прирост капитала от отчуждения доли участия в базовой компании облагался бы налогом как обычный доход.

5. Заключительные замечания

84. Внесение поправок во внутреннее законодательство с адекватными положениями для борьбы со вторичным сокрытием дохода может быть сложным на практике, и эффективность таких контрмер не может быть гарантирована. Эти соображения могут поэтому привести государство резидентства к рассмотрению возможности введения контрмер

как описано в предыдущих разделах, которые могут быть направлены как на первичное, так и на вторичное сокрытие дохода. R (5)

VII. БОРЬБА С ИЗБЕЖАНИЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЗАЩИТА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

85. Когда налогоплательщик пытается избежать налогообложения путем сокрытия дохода в базовой компании, он попадает в «налоговый треугольник», образованный его государством резидентства, базовой страной (налоговой гаванью) и государством источника. Хотя это может привести к значительным налоговым преимуществам, налогоплательщик рискует неожиданно столкнуться с налоговыми обязательствами, которые в противном случае он бы не понес. Таким образом, налоги в государстве источника могут быть неожиданно высокими, особенно если

договор между базовой страной и государством источника не может быть применен, поскольку одно или оба Договаривающихся государства считают его использование неправомерным ввиду искусственности схемы. Возможно, что неожиданные изменения в процедурах налогообложения и внутреннем законодательстве базовой страны могут создать трудности для налогоплательщика. Контрмеры, применяемые государством резидентства, могут определенно усугубить ситуацию. Очевидно, что налогоплательщик, использующий базовую компанию, должен нести риски, присущие ситуации, которую он создал.

86. Другая опасность заключается в двойном налогообложении (особенно экономическом двойном налогообложении). Ряд таких ситуаций был описан в предыдущих главах, и могут возникнуть другие. Это является результатом трех рисков, присущих «налоговому треугольнику»:

– Контрмеры по своей природе являются односторонними мерами государства, которое обнаруживает, что его налог был избегнут; те страны в «треугольнике», чьи налоги не были избегнуты (или были избегнуты определенным образом) и которые не применяют такие меры, не имеют причин признавать их, поскольку это может даже иметь нежелательные налоговые последствия для них;

– Международные налоговые отношения основаны на предположении о добросовестных ситуациях и не приспособлены к конкретным мерам, таким как контрмеры, особенно в треугольной ситуации;

– Заинтересованные налоговые органы могут неохотно исправлять ситуацию, созданную налогоплательщиком для его собственной выгоды. Налогоплательщики должны поэтому всегда осознавать такие риски и понимать, что от налоговых органов нельзя ожидать такого же стремления избежать последствий ситуации, как в обычных случаях.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

R (5)

87. Существуют даже сомнения относительно того, следует ли в ситуации с базовой компанией систематическим образом избегать двойного налогообложения. Были высказаны две точки зрения:

– С одной стороны, утверждается, что налогоплательщик должен нести все риски схемы, в которую он добровольно вступил с целью получения налоговой выгоды. Налоговые органы никак не могли бы защитить его от неожиданных последствий, которые могут иметь такие схемы. Кроме того, такая защита может быть нежелательной, поскольку остаточный риск двойного налогообложения мог бы служить определенным сдерживающим фактором против искусственных схем;

– С другой стороны, утверждается, что налогоплательщик может требовать справедливого обращения, как только налоговые администрации успешно применили свои контрмеры. Позволить ему понести двойное налогообложение в случаях, когда этого можно было бы избежать, очевидно, привело бы к дополнительному налоговому бремени, имеющему характер штрафа. Однако это не может быть оправдано, поскольку штрафы обычно налагаются внутренним законодательством соответствующих стран и должны находиться под защитой их обычных судов. Эти расходящиеся мнения не могут быть легко примирены. Они не основаны на четко определенных правовых принципах, а скорее отражают различное общее отношение к избежанию налогообложения. Эти разногласия и тот факт, что их часто будет трудно примирить, являются вопросами, о которых налогоплательщики должны знать.

88. Ближайший вывод, к которому можно прийти, заключается в том, что, хотя налоговые администрации не могут предложить никаких гарантий против рисков, присущих схемам с базовыми компаниями, они, безусловно, должны стараться избегать чрезмерной реакции. Для этого рекомендуется, чтобы:

– Государства резидентства соблюдали общие принципы, изложенные в пунктах 46–48, при формировании и применении своих контрмер;

– Страны, которые сотрудничали посредством обмена информацией для борьбы с избежанием налогообложения, должны быть готовы сотрудничать в соответствующих обстоятельствах для избежания двойного налогообложения в том же случае.

89. Однако этому есть пределы. Сотрудничество будет предполагать, что налогоплательщик предоставил полную информацию и что налоговые органы достаточно убеждены в том, что они полностью охватывают стратегии налогоплательщика по избежанию налогообложения, так что никакой другой доход в значительной сумме не был сокрыт от их налогообложения. На практике такое предположение часто может быть необоснованным. Более того, налогоплательщик не может обоснованно ожидать снижения налогообложения, наложенного в базовой стране, если он добровольно использовал эту страну как средство сокрытия своего дохода от налогообложения в своем государстве резидентства.

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БАЗОВЫХ КОМПАНИЙ

R (5)

90. Наконец, в контексте защиты налогоплательщиков следует упомянуть процедуру взаимного согласования (MAP), предусмотренную Статьей 25 Модельной конвенции ОЭСР. В принципе, государства ОЭСР в целом согласны с тем, что Статья 25 применяется к двойному налогообложению, возникающему в результате применения описанных выше защитных мер. Это было прямо указано, когда Модельная конвенция ОЭСР была дополнена в 1977 году для охвата случаев экономического двойного налогообложения, при этом сфера действия процедуры взаимного согласования (MAP) была соответственно расширена (см. пункт 8 Комментария к Статье 9 и пункты 8 и 9 Комментария к Статье 25). На практике, за исключением одного государства, где суды придерживаются противоположной точки зрения, налоговые органы считают, что налогообложение в рамках контрмер находится в сфере действия процедуры взаимного согласования (MAP).

91. Однако процедура взаимного согласования (MAP) не гарантирует налогоплательщику полного избежания двойного налогообложения. Налогоплательщик, чьи попытки избежать налога были успешно пресечены контрмерами, не может ожидать, что его налоговые органы будут стремиться вступить в процедуру взаимного согласования (MAP). В более общем плане, Статья 25 налагает на налоговые администрации лишь обязанность вести переговоры, но никоим образом не обязательство достичь соглашения, поскольку налогоплательщику не доступна никакая процедура, будь то арбитраж или иная, в случаях, когда налоговые администрации все еще не согласны относительно способа устранения двойного налогообложения.

VIII. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ

92. После рассмотрения проблем, возникающих в результате уклонения от уплаты налогов и ухода от налогообложения через использование компаний-«баз», не представляется возможным сформулировать рекомендации, применимые во всех случаях и приемлемые для всех государств-членов. Однако был сделан ряд предварительных выводов:

a) Меры противодействия использованию налоговых убежищ являются относительно новым явлением как в национальном законодательстве, так и в международных налоговых отношениях, которые являются деликатными в той мере, в какой такие меры противодействия затрагивают ситуации, когда возникают конфликты между юридической формой и экономическими реалиями;

b) По мнению государств, которые их ввели, меры противодействия представляют собой важный инструмент борьбы с практикой уклонения от уплаты налогов, которая в их отсутствие, вероятно, получила бы более широкое распространение. За исключением одного особого мнения, эти меры считаются в целом соответствующими принципам, лежащим в основе

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Модельной налоговой конвенции ОЭСР и духу международных налоговых соглашений. Решения возможных трудностей следует искать либо в тексте, либо путем соблюдения духа Модели. Однако налогоплательщики, прибегающие к искусственным схемам, R (5) берут на себя риски, от которых налоговые органы не могут полностью их защитить;

c) Использование компаний-«баз» эксплуатирует национальные правовые системы для отвода дохода за пределы досягаемости национального налогообложения. Поэтому неизбежно, что меры противодействия идут вразрез с общей структурой правовых систем в государствах-

членах, таких как территориальность налогообложения и признание юридических лиц. Поступая таким образом, меры противодействия могут создавать неопределенности в отношении правовых позиций и деловой среды. Государствам следует по возможности избегать причинения неудобств добросовестной экономической деятельности и не должны нарушать налоговый суверенитет других государств;

d) Меры противодействия должны, следовательно, быть сосредоточены на четко определенных областях злоупотреблений. Их не следует распространять на такие виды деятельности, как производство, или обычное оказание услуг или торговля, осуществляемые компаниями, занятыми реальной промышленной или коммерческой деятельностью, когда они явно связаны с экономической средой страны, резидентами которой они являются, и эти виды деятельности осуществляются таким образом, что не может быть заподозрено уклонение от уплаты налогов. Технические аспекты такого законодательства также должны соответствовать духу налоговых соглашений. Желательно, чтобы государства, которые ввели или собираются ввести меры такого типа, были готовы обсуждать любые возникающие проблемы в двустороннем или, при необходимости, многостороннем контексте;

e) Вопросы, рассматриваемые в настоящем отчете, имеют тенденцию меняться со временем. Комитет по налоговым вопросам, являющийся соответствующим органом для обсуждения таких мер, будет поэтому внимательно следить за развитием событий в этой области, и будет готов вновь рассмотреть этот вопрос по мере необходимости, с возможностью внесения поправок в Модельную конвенцию 1977 года.

93. В заключение Комитет выразил пожелание, чтобы:

a) государства-члены, которые вводят меры по противодействию использованию компаний-«баз», разрабатывали такие меры в соответствии как с принципами международного налогообложения, общепринятыми среди государств-членов ОЭСР, так и с духом конвенций об избежании двойного налогообложения и принимали во внимание нежелательные последствия, которые такие меры могут иметь для других стран;

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОМПАНИЙ-«БАЗ»

b) государства-члены при применении любых таких мер должны, насколько это возможно, обеспечивать соответствие такого применения своим обязательствам, вытекающим из их конвенций об избежании двойного налогообложения; R (5)

c) Те государства-члены, которые считают, что меры противодействия, принимаемые в других странах, нарушают их налоговый суверенитет, или противоречат международным обязательствам и их налоговой политике, или создают другие проблемы, должны поднять этот вопрос в Комитете с целью нахождения соответствующих решений.

94. Комитет также намерен:

i) Продолжать изучать таким образом возникающие проблемы и рекомендовать их решения; ii) Обсуждать новые разработки в этой области; и iii) Вновь рассмотреть эту тему при следующем рассмотрении возможных поправок к Модельной конвенции 1977 года.

Замечания Швейцарии:

95. Меры противодействия, описанные в настоящем отчете, в частности в пунктах с 29 по 38 и с 39 по 40, противоречат духу двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения, подписанных между государствами-членами ОЭСР, поскольку они приводят, по сути, к экстерриториальному применению национального налогового законодательства.

96. Эти меры препятствуют международным экономическим отношениям и приводят к дополнительной административной нагрузке как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Поскольку существуют расхождения во мнениях относительно того, в какой степени некоторые положения (ср. пункты 30, 38 и 39 выше) противоречат Модельной конвенции ОЭСР 1977 года (в частности, Статье 7, пункт 1 и Статье 24), правовые положения такого рода не должны применяться без предварительных консультаций со странами-партнерами; интересы последних затем должны быть приняты во внимание.

97. Наконец, Швейцария считает, что толкование, данное в пункте 36 отчета, касающееся пункта 1 Статьи 4, не соответствует смыслу и цели этого положения.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ I МЕЖДУНАРОДНЫЕ МЕРЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ: R (5) ОБЗОР

Общие меры надзора Положения о преобладании Законодательство Меры Страна: сущности над формой о защите «сверху» Резидентства – Правила «вытянутой руки» акционера – Процедурные правила

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК □ Компания-«база» Компания-«база» □□□ Защищенный доход

Источника дохода Общие меры Специфические подходы: Налогообложение у

– Правила «вытянутой руки» – Подход «сквозного источника (напр.,

– Процедурные правила анализа» налог у источника)

– Подход исключения

– Подход «подлежит налогообложению»

– Канальный подход Меры

– Положения о «снизу» добросовестности

Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний R (6) (принято Советом ОЭСР 27 ноября 1986 г.)

Оглавление

I. Изложение проблемы ..... **R(6)-2**
A. Общие положения ..... **R(6)-2**
B. Кондуитные компании ..... **R(6)-2**
C. Примеры ..... **R(6)-3**
D. Основные характеристики «кондуитных структур» ..... **R(6)-4**
E. Другие аспекты проблемы ..... **R(6)-5**
F. Добросовестные операции ..... **R(6)-5**
G. Аналогичные случаи ..... **R(6)-6**
H. Поиск решений ..... **R(6)-6**
II. Модельная конвенция ОЭСР 1977 года: общий подход
и специальные положения ..... **R(6)-7**
A. Общая ситуация ..... **R(6)-7**
B. Положения о противодействии уклонению от уплаты налогов ..... **R(6)-7**
III. Двусторонние соглашения: проблемы для переговоров ..... **R(6)-9**
A. Общие подходы к политике ..... **R(6)-9**
1. Политика соглашений в отношении стран с низким налогообложением ..... **R(6)-9**
2. Специальные положения, касающиеся стран с низким налогообложением ..... **R(6)-10**
B. Специальные положения, касающиеся кондуитных компаний ..... **R(6)-11**
1. Подход «сквозного анализа» ..... **R(6)-11**
2. Подход исключения ..... **R(6)-12**
3. Подход «подлежит налогообложению» ..... **R(6)-13**
4. Канальный подход ..... **R(6)-16**
5. Положения о добросовестности ..... **R(6)-17**
IV. Применение действующих соглашений ..... **R(6)-18**
A. Общие соображения ..... **R(6)-18**
B. Преодоление искусственного уклонения от уплаты налогов ..... **R(6)-18**
V. Заключительные замечания ..... **R(6)-20**
ПРИЛОЖЕНИЕ I. Описание «кондуитных» ситуаций ..... **R(6)-21**
ПРИЛОЖЕНИЕ II. Примеры двусторонних положений ..... **R(6)-22**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ИЗЛОЖЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ A. Общие положения R (6)

1. В своем Комментарии к Статье 1 Модельной конвенции ОЭСР 1977 года Комитет по налоговым вопросам выразил обеспокоенность по поводу неправомерного использования налоговых конвенций (см. пункт 9) лицом (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства), действующим через юридическое лицо, созданное в Государстве с основной или единственной целью получения договорных льгот, которые не были бы доступны непосредственно такому лицу.

2. Настоящий отчет рассматривает наиболее важную ситуацию такого рода, когда компания, расположенная в договорном государстве, выступает в качестве кондуита для направления дохода, экономически причитающегося лицу в другом Государстве, которое таким образом имеет возможность «неправомерно» воспользоваться льготами, предусмотренными налоговым соглашением. Эта ситуация часто именуется «договорным шоппингом». «Кондуитная компания», характерная для таких схем, обычно является корпорацией, но также может быть товариществом, трастом или аналогичной структурой. Налоговые преимущества, которые в основном рассматриваются в этом отчете, возникают в ущерб государству источника дохода. Хотя в нем кратко рассматривается налогообложение в государстве резидентства лица, которому экономически причитается доход, это в основном рассматривается в предыдущем отчете о «компаниях-«базах»».

3. Хотя это не рассматривается в настоящем отчете, отмечается, что юридическое лицо иногда создается в промежуточной стране по иным, не налоговым, причинам (таким как доступ к рынкам капитала, валютное регулирование, политические ситуации или необходимость присутствия в стране инвестиций под «флагом» промежуточной страны), и это, конечно, имеет налоговые последствия.

B. Кондуитные компании

4. Упомянутые выше договорные льготы могут быть получены двумя основными способами: либо путем использования прямых кондуитных компаний, либо посредством стратегии «перевалочного пункта». Суть этих маневров описана ниже и схематически представлена в Приложении I.

1. Прямые кондуиты

Компания, резидент Государства A, получает дивиденды, проценты или роялти из Государства B. Согласно налоговому соглашению между Государствами A и B, компания заявляет, что она полностью или частично освобождена от налогов у источника Государства B. Компания полностью принадлежит резиденту третьего Государства, не имеющему права на льготы по соглашению между Государствами A и B. Она была создана с целью получения преимуществ данного соглашения, и для этой цели ей были переданы активы и права, порождающие дивиденды, проценты или роялти. Доход освобожден от налогообложения в Государстве A, например, в случае дивидендов, в силу режима «материнская компания-дочерняя компания», предусмотренного национальным законодательством Государства A, или в конвенции между Государствами A и B. R (6)

2. Кондуиты «перевалочного пункта»

Ситуация такая же, как в примере 1. Однако компания, резидент Государства A, полностью подлежит налогообложению в этой стране. Она выплачивает высокие проценты, комиссии, сборы за услуги и аналогичные расходы второй связанной «кондуитной компании», созданной в Государстве D. Эти платежи подлежат вычету в Государстве A и освобождены от налогообложения в Государстве D, где компания пользуется специальным налоговым режимом. В любом случае использование «кондуитной компании» не приводит к существенному налогообложению в кондуитных Государствах. Это обычно является существенным для схемы, поскольку в противном случае преимущество от использования налогового соглашения было бы в основном компенсировано налогообложением в этом Государстве.

C. Примеры

5. Ниже приведены несколько наглядных примеров:

a) Пример 1

Лицо X, резидент государства, которое не заключило каких-либо налоговых конвенций, получает проценты по облигациям ряда государств, которые в соответствии с законодательством этих государств облагаются в них налогами у источника. X учреждает компанию в Государстве A, которое имеет широкую сеть налоговых конвенций; он передает облигации этой компании. Проценты, поступающие теперь этой компании, не облагаются налогом или облагаются по очень низкой ставке в Государстве A из-за конкретных налоговых льгот, предусмотренных для компаний такого типа. На основании сети конвенций Государства A компания заявляет об освобождении или снижении налогов у источника в государствах, где возникают проценты. Проценты, полученные компанией, являющейся резидентом Государства A, затем передаются X в качестве займа.

б) Пример 2

Компания Y, резидент Государства 0, разработала патент и намерена заключить лицензионные соглашения с лицензиатами в ряде стран. Y передает патент компании, учрежденной в Государстве A. Как и в примере 1, роялти не облагаются налогом или облагаются по очень низкой ставке в Государстве A; и запрашивается освобождение или снижение налогов у источника в государствах источника. Роялти затем могут быть переданы

Y в качестве дивиденда и часто могут быть освобождены от налогообложения по правилу участия (participation exemption) в государстве резидентства Y.

в) Пример 3 R (6) Компания Z является материнской компанией с полностью принадлежащими ей дочерними предприятиями в Государствах C1, C2, C3. Государство резидентства Z не имеет конвенций с C1, C2 или C3. Z передает свои участия компании в Государстве A. Полученные дивиденды не облагаются налогом ввиду правила участия или системы косвенного кредита, существующей в этом Государстве. Освобождение от налогов у источника в государствах резидентства C1, C2, C3 запрашивается на основе сети конвенций Государства A. Дивиденды реинвестируются Z в новые дочерние предприятия.

г) Пример 4 (промежуточная схема)

Компания из «налоговой гавани» планирует инвестировать средства в виде займа в Государстве A с высоким налогообложением. Средства направляются через компанию, созданную для этой цели в Государстве B с высоким налогообложением. Эта компания получает проценты от Государства A по ставке, скажем, 12 процентов и выплачивает проценты компании из «налоговой гавани» по ставке 11,5 процента. Государство A взимает налог у источника на проценты, который снижается до нуля в соответствии с конвенцией между Государствами A и B. Государство B не взимает налог у источника на проценты в соответствии с внутренним законодательством. В таком случае компания из «налоговой гавани» получает выгоду от конвенции между Государствами A и B с высоким налогообложением, хотя она облагается налогом в последнем Государстве лишь в незначительной степени (т.е. уплачивая обычный налог только на маржинальные 0,5 процента процентов).

D. Основные характеристики «кондуитных структур»

6. Посредством описанных выше схем, кондуитная компания пользуется положениями конвенции под своим именем в государстве источника; однако экономически выгода достается лицам, не имеющим права использовать эту конвенцию. В результате возникает чистое налоговое преимущество, поскольку в государстве(ах) кондуита либо отсутствует, либо очень низкое налогообложение. Преимущество возникает в стране источника. Поскольку ее налоговое законодательство адекватно регулирует ситуацию (оно обычно облагает налогом всех нерезидентов, включая кондуитную компанию), проблема создается исключительно самой конвенцией и, следовательно, может быть решена только в рамках конвенции.

7. Такая ситуация неудовлетворительна по нескольким причинам: а) Льготы по конвенции, согласованные между двумя Государствами, экономически распространяются на лиц, являющихся резидентами третьего Государства, таким образом, который не был предусмотрен Договаривающимися государствами; таким образом, нарушается принцип взаимности и изменяется баланс жертв, понесенных Договаривающимися сторонами в рамках налоговых конвенций;

б) Доход, перемещающийся на международном уровне, может быть полностью освобожден от налогообложения или подвергнут недостаточному налогообложению способом, не предусмотренным Договаривающимися государствами. Эта ситуация неприемлема, поскольку предоставление государством льгот по конвенции основывается, за исключением особых обстоятельств, на том факте, что соответствующий доход облагается налогом в другом Государстве или, по крайней мере, подпадает под обычный налоговый режим этого Государства; R (6) в) Государство резидентства конечного получателя дохода имеет мало стимулов для заключения конвенции с государством источника, поскольку резиденты государства резидентства могут косвенно получать льготы по конвенции от государства источника без необходимости для государства резидентства предоставлять взаимные льготы. Эти соображения подтверждают общее мнение Комитета по налоговым вопросам о том, что использование конвенций является неправомерным, когда лицо (независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства) действует через юридическое лицо, созданное в Государстве, главным образом для получения льгот по конвенции, которые не были бы доступны непосредственно такому лицу (ср. пункт 1 выше). Они будут иметь значение при решении вопроса о том, в каких фактических ситуациях следует отказывать в льготах по конвенции в соответствии с существующими конвенциями для борьбы со случаями «договорного шоппинга» и какие новые положения должны быть включены в двусторонние конвенции или в поправки к Модельной конвенции ОЭСР.

E. Другие аспекты проблемы

8. Настоящий доклад сосредоточен на налогообложении в государстве источника. Существуют также налоговые преимущества в государстве резидентства налогоплательщика, который экономически получает выгоду от льгот по конвенции. Фактически, в примерах, изложенных в пункте 5 выше, это Государство не может или не облагает налогом доход, хотя во всех случаях налогоплательщик получает полные экономические выгоды (получая его в виде займа или дивиденда, или используя его для инвестиций в другие дочерние предприятия). Однако эти налоговые преимущества поднимают совершенно иные вопросы: они имеют свой источник во внутреннем законодательстве, и аспекты конвенции обычно возникают только как второстепенные проблемы. Эти вопросы рассматриваются в отдельных отчетах, содержащихся в данном томе, которые касаются «налоговых гаваней» и «базовых компаний». Аналогичные соображения применимы к проблемам, возникающим в связи с выпуском облигаций через кондуитные компании, созданные в странах, которые не взимают налог у источника на проценты.

F. Добросовестные операции

9. Описанные выше схемы встречаются во многих обычных операциях предприятий, работающих на международном уровне. Так, материнская компания группы в Государстве X может иметь операционную дочернюю компанию в Государстве A, которая разрабатывает патент в связи со своей производственной деятельностью и которая лицензирует патент предприятию в Государстве B, от которого она получает роялти. Ясно, что налоговые льготы, предусмотренные для таких роялти в конвенции между Государством A и

Государством B, не должны быть отменены только потому, что такой конвенции нет между государством источника роялти (B) и государством материнской компании (X). Такие добросовестные операции не подпадают под действие настоящего доклада, поскольку они явно не связаны с неправомерным использованием налоговых конвенций. Это, как правило, верно R (6) во всех случаях, когда активы или права, порождающие доход, в отношении которого запрашиваются льготы по конвенции, эффективно связаны с деятельностью, такой как производство, оказание услуг или торговля на рынке Государства A.

G. Аналогичные случаи

10. Предыдущее обсуждение основывалось на предположении, что неправомерное использование было совершено лицом, являющимся резидентом Государства, которое не имело конвенции с государством источника. Аналогичные проблемы могут возникнуть, когда существует конвенция между государством резидентства и государством источника, но: a) Эта конвенция предлагает меньшую защиту, чем конвенция между государством источника и государством кондуита; б) Использование кондуитной компании позволяет избежать раскрытия информации государству

резидентства; в) Обе конвенции предлагают равную защиту, но кондуитная компания используется для избежания налогообложения в государстве резидентства [например, потому что, используя кондуитную компанию, доход, такой как роялти, трансформируется в дивиденды, освобождаемые по правилу участия (см. пример 2 пункта 5)]. Принципы, изложенные в настоящем докладе, применимы к таким случаям.

H. Поиск решений

11. Существование «кондуитных компаний» долгое время воспринималось как проблема в переговорах по конвенциям. Это также может стать проблемой при применении существующих конвенций, если партнеры по конвенции не знали о существовании «кондуитных компаний» при согласовании конвенции или если это становится проблемой только впоследствии (например, по причине изменений во внутреннем законодательстве или появления новых схем уклонения от уплаты налогов, как в случае со «стратегиями промежуточных схем»).

12. В поисках ответа на эту проблему настоящий доклад рассматривает: а) Определенные положения существующей Модельной конвенции ОЭСР и их последствия для кондуитных компаний (Часть II); б) Конкретные положения, в настоящее время содержащиеся в двусторонних конвенциях (Часть III), и; в) Проблемы применения существующих налоговых конвенций (Часть IV). На основе этих исследований в докладе излагаются предложения по дальнейшим действиям (Часть V).

DOUBLE TAXATION CONVENTIONS AND THE USE OF CONDUIT COMPANIES

II. МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР 1977 ГОДА: ОБЩИЙ ПОДХОД И КОНКРЕТНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ A. Общая ситуация R (6)

13. Обычно согласно Модельной конвенции ОЭСР кондуитная компания рассматривается как лицо [Статья 3, пункт 1 а) и б)], являющееся резидентом Государства кондуита (Статья 4). Поэтому она имеет право запрашивать льготы по конвенции от своего имени. Конечно, бывают ситуации, когда конкретные обстоятельства исключают компанию из числа получателей льгот по конвенции, но редко возможно проверить наличие таких обстоятельств. Это происходит, например, когда:

– Структура (entity), используемая в качестве кондуита, не признается юридическим лицом (являясь, например, товариществом или трастом, которые могут не быть «лицом» в соответствии с положениями конвенции);

– Компания не подлежит налогообложению в Государстве кондуита на основании ее домициля, места эффективного управления или другого критерия аналогичного характера (например, потому что ее Совет директоров не собирается в этом Государстве);

– Активы и права, порождающие дивиденды, проценты и роялти, не были эффективно переданы компании, так что она действует как простой номинальный держатель при получении таких доходов. В случаях сомнений кондуитная компания должна по запросу налоговой администрации государства источника предоставить необходимую информацию. Однако часто обнаруживается, что эти подходы, как правило, недостаточны для противодействия неправомерному использованию конвенций в ситуации с кондуитом.

B. Положения о противодействии уклонению от уплаты налогов

14. ОЭСР включила в свою пересмотренную Модель 1977 года положения, препятствующие в определенных случаях лицам, не имеющим права на конвенцию, получать ее льготы через «кондуитную компанию». а) Статья 4, пункт 1, второе предложение исключает из термина «резидент Договаривающегося государства» любое лицо, которое «подлежит налогообложению в Договаривающемся государстве только в отношении дохода, полученного из источников в этом Государстве, или капитала, расположенного в нем». Это положение явно относится к конкретным привилегиям, предоставляемым в силу международных отношений лица и фактически дающим такому лицу статус нерезидента, а не резидента. Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР 1977 года приводят в качестве примера случай с определенным дипломатическим персоналом. Однако это положение будет применяться в соответствии с его формулировкой и духом, когда, например, иностранные компании освобождаются от налога на свои иностранные доходы (с точки зрения их государства резидентства) посредством привилегий, предназначенных для привлечения кондуитных компаний. Однако оно имеет внутренние трудности и ограничения. Таким образом,

оно должно толковаться ограничительным образом, поскольку в противном случае оно может исключить из сферы действия Конвенции всех резидентов стран, применяющих территориальный принцип в своем налогообложении, так что существует элемент неопределенности относительно его применения против кондуитных компаний. Кроме того, чтобы быть

R (6) эффективными, такие положения должны также применяться, когда кондуитная компания полностью освобождена от налога по конкретным привилегиям, даже если они не могут охватывать ситуацию промежуточной схемы (stepping stone) (см. пункт 4 б) выше и пункт 36 предыдущего доклада о базовых компаниях) или случаи, когда специальный статус не основан на освобождении от дохода. б) Статьи 10–12 Модельной конвенции ОЭСР отказывают в ограничении налога в государстве источника на дивиденды, проценты и роялти, если кондуитная компания не является их «лицом, имеющим фактическое право на доход». Таким образом, ограничение недоступно, когда, экономически, оно принесло бы выгоду лицу, не имеющему на него права, которое вставило кондуитную компанию в качестве посредника между собой и плательщиком дохода (пункты 12, 8 и 4 Комментария к Статьям 10, 11 и 12 соответственно). В Комментариях упоминается случай номинального держателя или агента. Однако эти положения будут применяться также к другим случаям, когда лицо заключает договоры или принимает на себя обязательства, в соответствии с которыми оно выполняет функции, аналогичные функциям номинального держателя или агента. Таким образом, кондуитная компания обычно не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если, хотя она и является формальным владельцем определенных активов, она имеет очень ограниченные полномочия, которые делают ее простым доверительным собственником или администратором, действующим от имени заинтересованных сторон (скорее всего, акционеров кондуитной компании). Однако на практике стране источника обычно будет трудно доказать, что кондуитная компания не является лицом, имеющим фактическое право на доход. Тот факт, что ее основная функция заключается в владении активами или правами, сам по себе недостаточен для классификации ее как простого посредника, хотя это может указывать на необходимость дальнейшего изучения. Это изучение в любом случае будет очень обременительным для страны источника, и даже страна резидентства кондуитной компании может не иметь необходимой информации относительно акционеров кондуитной компании, отношений компании с акционерами или другими заинтересованными сторонами или процесса принятия решений кондуитной компанией. Таким образом, даже обмен информацией между страной источника и страной кондуитной компании может не решить проблему. Очевидно, что ввиду этих трудностей в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР 1977 года упоминалась возможность более конкретного определения в ходе двусторонних переговоров режима, который должен применяться к таким компаниям (ср. пункт 22 Комментария к Статье 10).

15. Новые положения Модельной конвенции ОЭСР 1977 года, таким образом, рассматривают ситуацию с кондуитом в зачаточном виде, выражая лишь общую озабоченность тем, что неправомерного использования конвенций следует избегать. Хотя ясно, что вся необходимая информация должна обмениваться между двумя Договаривающимися государствами для применения этих положений, этого недостаточно, чтобы помешать R (6) лицу действовать через юридическое лицо, созданное в Государстве, с целью получения льгот по конвенции, которые не были бы доступны непосредственно им, и получения необоснованных налоговых преимуществ (пункты 8 и 9 Комментария к Статье 1).

16. Мнения могут расходиться относительно того, являлось ли отсутствие общего решения проблемы кондуита серьезным недостатком Модельной конвенции ОЭСР 1977 года в то время. Как отмечалось в Комментариях ОЭСР, подразумевалось, что государства-члены были свободны включать адекватные решения в свои двусторонние конвенции. Однако в последние годы проблема стала более острой и требует дальнейшего изучения. Улучшения кажутся целесообразными в нескольких аспектах: а) ОЭСР следует более подробно изложить политику в отношении кондуитных компаний, чтобы предотвратить неправомерное использование налоговых конвенций. Следовательно, Комментарии должны каким-либо образом (например, в обобщенной форме или путем цитирования настоящего доклада) учитывать выводы, достигнутые Комитетом по налоговым вопросам в Части III ниже; б) В последнее время, по-видимому, были разработаны

новые стратегии использования кондуитных компаний, базирующихся во многих странах. Модельная конвенция ОЭСР или ее Комментарии должны, соответственно, предлагать решения этой проблемы, принимая во внимание соображения, изложенные в Части IV; в) Положения, упомянутые в пункте 14 выше, и/или Комментарии должны быть пересмотрены с целью разрешения любых существующих трудностей и сомнений. Эти проблемы будут рассмотрены при любом пересмотре Модельной конвенции ОЭСР.

III. ДВУСТОРОННИЕ КОНВЕНЦИИ: ПРОБЛЕМЫ ПРИ ПЕРЕГОВОРАХ A. Общие подходы к политике

1. Политика в отношении конвенций с юрисдикциями с низким налогообложением (low-tax countries)

17. Проблема кондуитных структур обычно возникает из-за того, что льготы по договору не уравновешиваются соответствующим налогообложением в стране резидентства кондуитной компании, поскольку в рамках налоговой системы этой страны налог (или значительный налог) не возникает. В такой ситуации радикальным решением было бы не заключать договоры со странами, которые особенно подвержены риску стать базой для кондуитных компаний (например, потому что у них отсутствует подоходный налог или они предлагают конкретные налоговые льготы для таких компаний). В принципе, такая политика во многих случаях является обоснованной, поскольку незначительное двойное налогообложение, которое может возникнуть, может быть удовлетворительно урегулировано в соответствии с положениями внутреннего законодательства. R (6)

2. Конкретные положения, касающиеся стран с низким уровнем налогообложения

18. Отказ от заключения договоров с такими странами, однако, не всегда осуществим для других стран, например, потому что между двумя заинтересованными странами существуют важные обычные деловые отношения, которые должны быть защищены от двойного налогообложения, или из-за других превалирующих целей договора (например, улучшение инвестиционного климата для частных инвестиций в развивающихся странах). Более того, ситуация с кондуитными структурами может возникнуть даже между странами, чье налогообложение не имеет особых характеристик, особенно в случае стратегий «перевалочного пункта» (см. пункт 4(2) выше).

19. В таких ситуациях разумной договорной политике соответствовало бы принятие особых мер по обеспечению того, чтобы двусторонние договоры служили инструментом для устранения международного двойного налогообложения, одновременно противодействуя неправомерному использованию их положений. Договаривающийся партнер, если он желает быть защищенным от схем международного уклонения от уплаты налогов, может:

– Просить, чтобы другое Государство было готово сотрудничать посредством обмена информацией и любым другим способом для предотвращения международного уклонения от уплаты налогов;

– Принять необходимые меры для обеспечения возможности на практике предоставлять информацию [см. Рекомендацию 833 (1978) Парламентской ассамблеи Совета Европы, пункт 11 i)]. Также можно сослаться на ту часть [пункт 11 ii)] вышеупомянутой Рекомендации, согласно которой Государства должны воздерживаться от создания специальных налоговых законов, которые на практике имеют тенденцию предоставлять необоснованные налоговые преференции некоторым компаниям в отношении дохода, полученного за рубежом.

20. Трудности с кондуитными компаниями могут возникать между всеми странами-членами ОЭСР, поскольку конкретные схемы уклонения от уплаты налогов могут использовать даже так называемую «страну с высоким уровнем налогообложения» в качестве основы для неправомерного использования налоговых договоров (например, посредством компаний-«перевалочных пунктов» – ср. пункт 4(2) выше). Большинство стран-членов ОЭСР готовы сотрудничать в таких ситуациях способом, описанным в предыдущем пункте. Поскольку двусторонние договоры страны ОЭСР с другими странами могут использоваться резидентами других стран ОЭСР, существует общий интерес многих стран-членов ОЭСР в разработке адекватных политик.

B. Конкретные положения, касающиеся кондуитных компаний

21. Важным методом поиска адекватных решений проблем, вызванных кондуитными компаниями, является включение конкретных положений, касающихся этой особой ситуации. В этом разделе обсуждаются несколько конкретных подходов под заголовками «общее описание», «сфера применения и ограничения» и «оценка». К ним относятся:

1. Подход «сквозного анализа» (пункты 23-25);

2. Подход исключения (пункты 26-28);

3. Подход «при условии налогообложения» (пункты 29-36);

4. Подход «канала» (пункты 37-41);

5. Положения о добросовестности (пункт 42). Примеры таких положений, используемых в некоторых налоговых договорах между членами ОЭСР, изложены в Приложении II. R (6)

22. Комитет по налоговым вопросам воздержался от разработки окончательных текстов, от дачи строгих рекомендаций относительно обстоятельств, в которых они должны применяться, и от предоставления исчерпывающего перечня таких возможных контрмер. Приведенные ниже тексты предназначены лишь в качестве предложенных ориентиров, которые переговорщики по договорам могли бы рассмотреть при поиске решения для конкретных случаев. При обращении к ним следует учитывать:

– Степень, в которой кондуитные компании могут получать фактические налоговые преимущества;

– Правовой контекст в обоих Договаривающихся государствах; и

– Объем добросовестной экономической деятельности, которая может непреднамеренно подпасть под действие таких положений.

1. Подход «сквозного анализа»

a) Общее описание

23. Наиболее радикальным решением проблемы кондуитных компаний было бы предоставление льгот по договору компании только в той мере, в какой компания принадлежит резидентам Государства, резидентом которого является компания. Например, такое положение могло бы иметь следующую формулировку: «Компания, которая является резидентом Договаривающегося государства, имеет право в соответствии с настоящей Конвенцией на устранение налогообложения в другом Договаривающемся государстве в отношении любого элемента дохода, прироста капитала или прибыли только в той степени, в которой она не принадлежит прямо или через одну или несколько компаний, независимо от их резидентства, лицам, не являющимся резидентами первого упомянутого Государства.»

b) Сфера применения и ограничения

24. Подход «сквозного анализа» («снятие корпоративной вуали») является наиболее прямым способом решения проблемы кондуитных структур. Хотя он относительно прост и прямолинеен, существуют, однако, очевидные недостатки: R (6)

i) Такие положения несовместимы с принципом правового статуса юридических лиц, как это признано в правовых системах всех стран-членов ОЭСР и, за исключением случаев злоупотребления, в Модельной конвенции ОЭСР; ii) Такие положения потребуют обширных дополнений относительно добросовестности (ср. пункт 4(2) ниже). Это может привести к правилам, которые сложны и обременительны в администрировании; iii) Положения не предотвращают стратегии «перевалочного пункта» [ср. пункты 42 и 5 (d) выше]; iv) Потребовался бы механизм для простого и надежного применения данного положения. Это может потребовать переложения бремени доказывания;

v) Реализация положения была бы очень сложной в странах, где акции компаний в основном состоят из акций на предъявителя.

c) Оценка

25. Подход «сквозного анализа» представляется адекватной основой для договоров со странами, в которых отсутствует или очень низкое налогообложение и где обычно осуществляется незначительная существенная деловая деятельность. Даже в этих случаях потребуется изменить

положение или заменить его другим, чтобы обеспечить защиту добросовестной деловой деятельности. Сказанное в пункте 19 выше будет относиться к таким изменениям.

2. Подход исключения

a) Общее описание

26. Часто ситуации с кондуитными структурами могут быть созданы только посредством использования компаний, освобожденных от налогов (или почти освобожденных от налогов), которые могут отличаться особыми правовыми характеристиками. Неправомерное использование налоговых договоров может быть предотвращено путем отказа в льготах по налоговому договору таким компаниям. Основными случаями являются конкретные типы компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в своем Государстве резидентства, что фактически дает им статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются в основном конкретным типам компаний, определенным в торговом или налоговом законодательстве страны, наиболее радикальным решением было бы исключить такие компании из сферы действия договора. Другим решением было бы включение защитной оговорки, например, следующей: «Ни одно положение Конвенции, предоставляющее освобождение от налогов или их снижение, не применяется к доходу, полученному или выплаченному компанией, определенной в соответствии с Разделом ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции.» R (6) Сфера применения этого положения, в части дохода, выплачиваемого компанией, могла бы быть ограничена путем ссылки только на конкретные виды дохода, такие как дивиденды, проценты, прирост капитала, гонорары директоров и т.д. В соответствии с такими положениями компании соответствующего типа сохраняли бы право на защиту, предоставляемую статьей 24 (Недискриминация), и на льготы статьи 25 (процедура взаимного согласования), и подпадали бы под действие положений статьи 26 (обмен информацией).

b) Сфера применения и ограничения

27. Положение об исключении охватывало бы компании, которые в соответствии с налоговым законодательством Государства резидентства на практике имеют статус нерезидента, а не резидента. Такое положение, однако, должно применяться не только в случаях полного освобождения, но и в случае снижения налога до уровней ниже ожидаемых общих льгот по договору. С другой стороны, положение об исключении не исключало бы из льгот по договору благотворительные организации, пользующиеся налоговым освобождением в результате конкретной цели, для которой они организованы и осуществляют деятельность. Такое положение об исключении, однако, имеет очень ограниченную сферу действия и не может охватывать более продвинутые методы неправомерного использования налоговых договоров.

c) Оценка

28. Положения об исключении четкие, и их применение просто, хотя в некоторых случаях они могут требовать административной помощи. Они являются важным инструментом, с помощью которого Государство, создавшее особые привилегии в своем налоговом законодательстве, может предотвратить использование этих привилегий в связи с неправомерным использованием налоговых договоров, заключенных этим Государством.

3. Подход «при условии налогообложения»

a) Общее описание

29. Общие положения «при условии налогообложения» предусматривают, что льготы по договору в государстве источника предоставляются только в том случае, если соответствующий доход подлежит налогообложению в государстве резидентства. Это в основном соответствует цели налоговых договоров, а именно устранению двойного налогообложения. Однако по ряду причин Модельная конвенция ОЭСР не рекомендует такое общее положение. Хотя это представляется адекватным в отношении обычных международных отношений, подход «при условии налогообложения» вполне может быть принят в типичной ситуации с кондуитной структурой. Защитное положение такого рода могло бы иметь следующую формулировку: «Если доход, возникающий в Договаривающемся государстве, получен компанией-резидентом другого Договаривающегося государства, и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства: R (6)

i) Имеют прямо или косвенно или через одну или несколько компаний, независимо от их резидентства, существенное участие в такой компании, в форме участия или иным образом, и ii) Осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль такой компании, любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение от налогов или их снижение, применяется только к доходу, который подлежит налогообложению в последнем упомянутом Государстве в соответствии с обычными нормами его налогового законодательства.» Концепция «существенного участия» может быть дополнительно уточнена при разработке Конвенции. Договаривающиеся Государства могут выразить ее, например, в виде определенного процента капитала или голосующих прав компании.

b) Сфера применения и ограничения

30. Подход «при условии налогообложения», хотя и в чем-то схожий с положениями об исключении, охватывает случаи, в которых невозможно дать строгое определение исключаемой ситуации. Таким образом, критерий «налогообложения по обычным правилам» исключал бы из льгот по договору компании, пользующиеся:

– Конкретными привилегиями, предоставляемыми «базовым компаниям», «компаниям по месту регистрации» и т.п.;

– Освобождением от налогов в соответствии с конкретными договоренностями между кондуитной компанией и налоговой администрацией;

– Существенным снижением налога, а также полным освобождением.

31. С другой стороны, существуют продвинутые методы неправомерного использования налоговых договоров, которые не могут быть охвачены подходом «при условии налогообложения». Это особенно касается «стратегий «перевалочного пункта»», когда компания несет расходы, которые она может зачесть в счет дохода в соответствии с обычными нормами налогового законодательства.

32. Кроме того, подход «при условии налогообложения» исключал бы из льгот налоговых договоров компании, пользующиеся:

– Налоговыми привилегиями, предоставляемыми благотворительным организациям, пенсионным фондам или аналогичным учреждениям;

– Налоговыми привилегиями, предоставляемыми с целью стимулирования экономического развития страны кондуитной компании («налоговые каникулы»). В таких обстоятельствах могут быть предусмотрены отступления от таких положений.

c) Существенное участие R (6)

33. Особое внимание в этом контексте следует уделить владению существенным участием в компании через посредника, как проиллюстрировано на следующей диаграмме:

Государство A Государство B Государство C O O O Родительская компания Посредник Дочерняя компания Налоговый договор

В этом случае Государство B предоставит дивидендам, полученным посредником от дочерней компании, освобождение или базовый налоговый кредит, равносильный освобождению или почти полному освобождению.

34. Поскольку это освобождение или кредит предоставляется с учетом налога, уплаченного дочерней компанией в своем Государстве резидентства с распределенной прибыли (Государство C), многие Государства будут рассматривать это как часть своих обычных правил для устранения двойного налогообложения, а не как конкретную налоговую привилегию. Такой подход рекомендовал бы рассматривать это как налог по обычным правилам для целей предыдущих пунктов. Однако ситуации такого рода могут включать элементы, которые делали бы неправомерным для компании-посредника ссылаться на льготы налогового договора. Это может, помимо прочего, быть верно, если компания-посредник:

– Не является лицом, имеющим фактическое право на доход от дивидендов;

– Должна рассматриваться как простая компания-«канал», как указано в пунктах 37–41, или;

– Когда такие компании используются для защиты компании с низким налогообложением от налогообложения в стране родительской компании.

35. С другой стороны, безусловно, нет оснований считать использование договора неправомерным, если участие эффективно связано с добросовестной коммерческой деятельностью, осуществляемой посредником. Договаривающиеся Государства должны рассматривать такие случаи с учетом своей специфической ситуации.

d) Оценка

36. Подход «при условии налогообложения», по-видимому, имеет определенные достоинства. Он может использоваться в случае Государств с хорошо развитой экономической структурой и сложным налоговым законодательством. Однако потребуется дополнить это положение путем включения положений о добросовестности в договор для обеспечения необходимой гибкости (ср. пункт 42 ниже); кроме того, такой подход не предлагает адекватной защиты от продвинутых схем уклонения от уплаты налогов, таких как «стратегии «перевалочного пункта»».

4. Подход «канала»

a) Общее описание

37. Подходы, рассмотренные в предыдущих разделах, во многих отношениях неудовлетворительны. Они относятся к меняющемуся и сложному налоговому законодательству Договаривающихся Государств, а не к договоренностям, приводящим к неправомерному использованию. Было предложено решать проблему кондуитных структур более прямолинейным способом путем включения положения, которое выделяло бы случаи неправомерного использования в отношении самих кондуитных договоренностей. Такое положение могло бы иметь следующую формулировку: R (6) «Если доход, возникающий в Договаривающемся Государстве, получен компанией-резидентом другого Договаривающегося Государства, и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося Государства:

i) Имеют прямо или косвенно или через одну или несколько компаний, независимо от их резидентства, существенное участие в такой компании, в форме участия или иным образом, и ii) Осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль такой компании, любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение от налогов или их снижение, не применяется, если более 50 процентов такого дохода используется для удовлетворения требований таких лиц (включая проценты, роялти, расходы на разработку, рекламу, первоначальные и командировочные расходы, амортизацию любых видов бизнес-активов, включая нематериальные активы, процессы и т.д.).»

b) Сфера применения и ограничения

38. Такой подход был бы удовлетворительным в охвате широкого спектра случаев, типично связанных с неправомерным использованием налоговых договоров, таких как:

– Случаи простого управления активами;

– Так называемые «стратегии «перевалочного пункта»»;

– Другие случаи, когда доход просто передается через кондуитные компании с целью минимизации налогов.

39. С другой стороны, он мог бы охватывать обычную деловую деятельность или случаи, когда активы, от которых возникает рассматриваемый доход, эффективно связаны с подлинной деятельностью, такой как осуществление торговли или предпринимательской деятельности или оказание независимых личных услуг. Поэтому представляется необходимым дополнить такое положение оговоркой о добросовестности (ср. пункт 42 ниже).

40. Также это решение носит очень общий характер, что может привести к административным трудностям и сомнениям в его применении, таким как виды расходов, подлежащих охвату, и связь, как по сумме, так и по времени, которая должна быть установлена между полученным доходом и уплаченными расходами. Это очевидно в случае существенного участия (ср. пункт 33 выше), а также в случаях, когда активы находятся у банка или страховой компании. Толкование, безусловно, во многом зависело бы от стандартов, разработанных Договаривающимися Государствами внутри страны для противодействия необоснованным налоговым преимуществам

(например, принцип «существа над формой», общие положения о борьбе со злоупотреблениями и т.д.). R (6)

c) Оценка

41. Решение, предложенное в пункте 37 выше, представляется единственным эффективным средством против схем «stepping-stone». Оно не встречается в таком виде в двусторонних договорах, но его принцип, по-видимому, лежит в основе швейцарских положений против неправомерного использования налоговых конвенций определенными типами швейцарских компаний. Договаривающиеся государства, которые рассматривают возможность включения подобного положения в свою конвенцию, должны учитывать, что оно может охватывать обычные коммерческие операции и, следовательно, должно быть дополнено оговоркой о добросовестности (bona fide clause). Кроме того, из-за упомянутых выше административных трудностей, представляется целесообразным включать его только в конкретных случаях, когда использование «stepping-stone» схем часто происходит или, вероятно, произойдет.

5. Положения о добросовестности

42. Описанные выше решения носят общий характер. В связи с этим необходимо будет предусмотреть конкретные положения для обеспечения предоставления льгот по договору в добросовестных случаях. Такие положения могут иметь следующую формулировку:

i) Общее положение о добросовестности

«Вышеупомянутые положения не применяются, если компания докажет, что основная цель компании, ведение ее предпринимательской деятельности и приобретение или поддержание ею доли участия или другого имущества, от которого получен рассматриваемый доход, мотивированы обоснованными коммерческими причинами и, таким образом, не имеют основной целью получение каких-либо таких льгот.»

ii) Положение об деятельности

«Вышеупомянутые положения не применяются, если компания осуществляет существенные коммерческие операции в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, и устранение двойного налогообложения, запрашиваемое у другого Договаривающегося государства, относится к доходу, связанному с такими операциями.»

iii) Положение о размере налога

«Вышеупомянутые положения не применяются, если запрашиваемое уменьшение налога не превышает налога, фактически взимаемого Договаривающимся государством, резидентом которого является компания.» R (6)

iv) Положение о фондовой бирже

«Вышеупомянутые положения не применяются к компании-резиденту Договаривающегося государства, если основной класс ее акций зарегистрирован на утвержденной фондовой бирже в Договаривающемся государстве или если такая компания полностью принадлежит – прямо или через одну или несколько компаний, каждая из которых является резидентом первого упомянутого государства – компании, которая является резидентом первого упомянутого государства и основной класс акций которой так зарегистрирован.»

v) Альтернативное положение об устранении двойного налогообложения

В случаях, когда положение о борьбе со злоупотреблениями относится к нерезидентам Договаривающегося государства, может быть предусмотрено, что такое выражение «не считается включающим резидентов третьих государств, которые имеют действующие конвенции о подоходном налоге с Договаривающимся государством, от которого запрашивается устранение двойного налогообложения, и такие конвенции предусматривают устранение двойного налогообложения не менее, чем устранение двойного налогообложения, запрашиваемое в соответствии с настоящей Конвенцией.» Определение тех положений, которые считаются необходимыми в конкретном договоре, зависит от общего подхода, принятого в этом договоре.

IV. ПРИМЕНЕНИЕ СУЩЕСТВУЮЩИХ ДОГОВОРОВ A. Общие соображения

43. Существующие конвенции могут содержать положения с гарантиями против неправомерного использования их положений. Если такие положения отсутствуют, льготы по договору должны будут предоставляться в соответствии с принципом «pacta sunt servanda», даже если это считается неправомерным. Однако Договаривающиеся государства должны быть готовы оказать всю возможную помощь путем обмена информацией (ср. пункт 19 выше) и исправить ситуацию путем надлежащего пересмотра договора (ср. Часть III выше).

B. Борьба с искусственным уклонением от уплаты налогов

44. Однако может возникнуть вопрос, нельзя ли противодействовать искусственным схемам уклонения от уплаты налогов путем применения определенных внутренних мер, доступных Договаривающимся государствам для борьбы с уклонением от уплаты налогов внутри страны. Могут быть выявлены два типа ситуаций:

a) Государство может пожелать защитить себя от «злоупотребления правом» путем применения общих положений своего внутреннего законодательства: оно тогда откажет R (6) в льготах по конвенции в отношении дохода, выплаченного резидентом этого Государства компании, расположенной в другом Государстве, когда у него есть основания подозревать неправомерное использование конвенции. Возникает вопрос, совместим ли отказ в льготах по договору в таких случаях с договорными обязательствами. Это относится к вопросу о приоритете, отдаваемом международному праву по отношению к внутреннему праву, вопрос, по которому мнения Государств расходятся: одни считают, что если бенефициар дохода соответствует условиям, установленным в конвенции (фактическое право на доход, резидентство), положения конвенции должны применяться, несмотря на внутренние положения государства источника (см. также пункты 43–48 в предыдущем отчете о «базовых компаниях»), другие придерживаются противоположного мнения.

b) Государство может быть вынуждено принять меры для защиты своих партнеров от результата взаимодействия особых характеристик его внутреннего законодательства с использованием кондуитных компаний, расположенных на его территории. Швейцария является ярким примером. В таких ситуациях может возникнуть вопрос о влиянии этих односторонних мер в государстве источника. Например, если Швейцария, будучи государством резидентства кондуитной компании, обнаруживает, что компания, хотя и выполняет условия, установленные в конвенции, не соответствует требованиям ее внутреннего законодательства и, соответственно, отказывается подтвердить и передать налоговым органам государства источника запрос об устранении налога у источника, может возникнуть вопрос, имеет ли государство источника право отказать в устранении двойного налогообложения.

45. Особой трудностью, с которой все чаще сталкиваются налоговые органы в рамках существующих конвенций, является использование весьма искусственных схем, называемых «stepping-stone» устройствами [ср. пункты 4(2) и 5 d)]. Такие схемы основаны на том факте, что две страны с высоким уровнем налогообложения:

– имеют различающиеся налоговые законы (одна взимает налог у источника с процентов, другая нет);

– уважают права на налогообложение страны налогового убежища, и;

– считают положения о борьбе со злоупотреблениями в своих договорах ненужными. Неправомерному использованию налоговых конвенций в таких случаях можно противодействовать путем изменения одного из этих основных условий. Однако очевидно, что это может потребовать изменения политики, что может затронуть добросовестную экономическую деятельность. Это также может привести к сложным правилам, весьма обременительным для налоговых администраций. Поэтому может быть предпочтительнее противодействовать таким весьма сложным схемам путем обращения к принципу «сущности над формой».

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

V. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ЗАМЕЧАНИЯ

46. Комитет считает, что компетентные органы, отвечающие за ведение переговоров или пересмотр конвенций и за выполнение существующих:

R (6) i) Должны продолжать свои усилия и развивать сотрудничество против неправомерного использования налоговых конвенций через «кондуитные компании» и для этой цели ii) Принимать во внимание соображения, изложенные в Частях II–IV настоящего отчета.

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНДУИТНЫХ КОМПАНИЙ

ПРИЛОЖЕНИЕ I ОПИСАНИЕ «КОНДУИТНЫХ» СИТУАЦИЙ

R (6) 0 Государство бенефициара Лицо, имеющее фактическое право на доход

A Государство кондуита Кондуитная компания

Договор

B Государство источника Источник дивидендов, процентов, роялти и т. д.

В случае стратегий «stepping stone»:

D Государство вторичной кондуитной компании Вторичная кондуитная компания («sink»)

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ II ПРИМЕРЫ ДВУСТОРОННИХ ПОЛОЖЕНИЙ

R (6) A. Подход «исключения»

1. Исключение, связанное с типом (Соглашение между Германией и Люксембургом)

Статья 1

1. Настоящее Соглашение не применяется к холдинговым компаниям в значении специальных законов Люксембурга (в настоящее время Законы от 31 июля 1929 г. и 27 декабря 1937 г.). Оно также не применяется к доходу, полученному от таких холдинговых компаний лицом, имеющим домицилий в Федеративной Республике Германия, или к акциям таких компаний, принадлежащим такому лицу.

2. Настоящее Соглашение не применяется к единовременным налогам на состояние или на прирост капитала.

3. Если возникают какие-либо сомнения относительно будущих налогов, к которым будет применяться Соглашение, компетентные органы Договаривающихся государств достигают взаимопонимания с целью толкования или изменения Соглашения по мере необходимости.

2. Исключение, связанное с налоговым статусом (Соглашение между Германией и Канадой)

Статья 29 Разные правила

1. В отношении дохода, подлежащего налогообложению в Договаривающемся государстве, положения настоящего Соглашения не должны толковаться как каким-либо образом ограничивающие любое исключение, освобождение, вычет, кредит (зачет) или иное предоставление, предусмотренное:

a) Законами Договаривающегося государства при определении налога, взимаемого этим Государством, или;

b) Любым другим соглашением, заключенным Договаривающимся государством.

2. Понимается, что ничто в Соглашении не должно толковаться как препятствующее:

a) Канаде от взимания налога с сумм, включенных в доход резидента Канады в соответствии с разделом 91 Закона о подоходном налоге Канады;

b) Федеративной Республике Германия от взимания налогов с сумм, включенных в доход резидента Федеративной Республики Германия в соответствии с Частью IV немецкого «Aussensteuergesetz».

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНДУИТНЫХ КОМПАНИЙ

Если такое взимание налога приводит к двойному налогообложению, компетентные органы консультируются для устранения такого двойного налогообложения в соответствии с пунктом 3 статьи 25. R (6)

3. Статьи 6–23 настоящего Соглашения не применяются к инвестиционным корпорациям, принадлежащим нерезидентам, как определено в разделе 133 Закона о подоходном налоге Канады или в любом аналогичном положении, принятом Канадой после подписания настоящего Соглашения, или к любому доходу, полученному от таких компаний любыми их акционерами.

B. Подход «при условии налогообложения»

B1. (Договор между Германией и Соединенным Королевством)

Статья V1

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом одной из территорий резиденту другой территории, могут также облагаться налогом на первой территории. Однако налог не взимается на этой первой территории по ставке, превышающей 15 процентов от общей суммы таких дивидендов, при условии, что эти дивиденды либо облагаются налогом на другой территории, либо, будучи дивидендами, выплачиваемыми компанией, являющейся резидентом Соединенного Королевства, освобождаются от налога Федеративной Республики в соответствии с положениями подпункта a) пункта 2 статьи XVIII.

2. Несмотря на положения пункта 1 настоящей Статьи, налог Федеративной Республики на дивиденды, выплачиваемые компании-резиденту Соединенного Королевства компанией-резидентом Федеративной Республики, не менее 25 процентов голосующих акций которой прямо или косвенно принадлежат первой компании, может взиматься по ставке, превышающей 15 процентов, но не превышающей 25 процентов, если ставка корпоративного налога Федеративной Республики на распределенную прибыль ниже, чем на нераспределенную прибыль, и разница между этими двумя ставками составляет 28 процентов или более: если разница между двумя ставками составляет 20 процентов или более, но менее 28 процентов, налог Федеративной Республики на такие дивиденды может взиматься по ставке, превышающей 15 процентов, но не превышающей 20 процентов.

3. Если компания, являющаяся резидентом одной из территорий, получает прибыль или доход из источников на другой территории, на этой другой территории не должны налагаться никакие формы налогообложения на дивиденды, выплачиваемые компанией лицам, не являющимся резидентами этой другой территории, или любой налог в виде налога на нераспределенную прибыль на нераспределенную прибыль компании, независимо от того, представляют ли эти прибыли полностью или частично так полученную прибыль или доход.

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

B2. (Договор между Германией и Швейцарией)

Статья 23

2. Даже если компания соответствует условиям, предусмотренным в пункте 1, компания R (6)

– резидент Швейцарии, в которой лица, не являющиеся резидентами Швейцарии, имеют прямо или косвенно существенную долю участия, может претендовать на льготу по снижению налогов, взимаемых Федеративной Республикой Германия с процентов [Статья 11,

пункт 1], роялти [Статья 12, пункт 1] и прироста капитала [Статья 13, пункт 3] из немецких источников, только если эти проценты, роялти или прирост капитала облагаются в кантоне, в котором эта компания имеет свое местонахождение, кантональным налогом на доход в соответствии с теми же или аналогичными положениями, которые предусмотрены в отношении федерального оборонного налога.

3. Семейный фонд – резидент Швейцарии не может претендовать на льготу по снижению налогов, взимаемых Федеративной Республикой Германия с дивидендов [Статья 10, пункты 2–4], процентов [Статья 11, пункт 1], роялти [Статья 12, пункт 1] и прироста капитала [Статья 13, пункт 3] из немецких источников, если учредитель или большинство бенефициаров не являются нерезидентами Швейцарии и более одной трети соответствующего дохода не приносит или не будет приносить выгоду лицам, являющимся резидентами Швейцарии.

4. Если компетентный орган Договаривающегося государства, из которого поступают статьи дохода, имеет разумные основания сомневаться в заявлениях, сделанных получателем статей дохода в его стремлении получить снижение налога, которые подтверждены компетентными органами другого Государства, тогда компетентный орган первого упомянутого Государства должен сообщить эти основания компетентному органу другого Государства; этот орган затем проведет новое расследование и проинформирует компетентный орган первого упомянутого Государства о достигнутых выводах. В случае разногласия между компетентными органами двух Государств применяется Статья 25.

C. Подход «канала»

Налоговый договор между Германией и Швейцарией

Статья 23

1. Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, и в которой лица, не являющиеся резидентами этого Государства, имеют прямо или косвенно существенную долю участия в форме участия или иным образом, может претендовать на снижения налогов, предусмотренные Статьями 10–12 в отношении

КОНВЕНЦИИ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНДУИТНЫХ КОМПАНИЙ

дивидендов, процентов и роялти, полученных из источников в другом Государстве, как предусмотрено Статьями 10–12, если:

a) Процентные долги перед лицами, не являющимися резидентами первого упомянутого Государства, не превышают в шесть раз ее собственного капитала R (6) и резервов; это ограничение не применяется к банкам и аналогичным учреждениям;

b) Проценты, выплачиваемые по займам, согласованным с кредиторами-нерезидентами, не выплачиваются по ставке, превышающей обычную процентную ставку; обычная процентная ставка означает:

i) В отношении Федеративной Республики Германия: ставка текущей доходности процентных ценных бумаг от внутренних эмитентов плюс два процентных пункта; ii) В отношении Швейцарии: средняя процентная ставка по долговым обязательствам, выпущенным Швейцарской Конфедерацией, плюс два процентных пункта;

c) Не более 50 процентов соответствующего дохода, полученного из источников в другом Договаривающемся государстве, используется для удовлетворения требований (проценты, роялти, расходы на разработку, рекламу, первоначальные и командировочные расходы, амортизация любых видов коммерческих активов, включая нематериальные товары, процессы и т. д.) нерезидентов первого упомянутого Государства;

d) Расходы, связанные с соответствующим доходом, полученным из источников в другом Договаривающемся государстве, покрываются исключительно за счет этого дохода;

e) Корпорация распределяет не менее 25 процентов соответствующего дохода, полученного из источников в другом Договаривающемся государстве. Дополнительные меры, уже принятые или подлежащие принятию одним из Договаривающихся государств против

злоупотребления использованием налоговых льгот, касающихся налога у источника, взимаемого в другом Договаривающемся государстве, настоящим не затрагиваются.

Налогообложение дохода от развлекательной, художественной и спортивной деятельности (принято Советом ОЭСР 27 марта 1987 г.) R (7)

Оглавление

Введение ..... **R(7)-3**
I. Постановка проблемы ..... **R(7)-3**
A. Деятельность ..... **R(7)-4**
B. Область применения отчета ..... **R(7)-5**
C. Основные принципы ..... **R(7)-5**
II. Необходимость в информации ..... **R(7)-6**
A. Опыт стран ..... **R(7)-7**
B. Источники информации ..... **R(7)-7**
III. Оценка и сбор налога согласно национальному законодательству . R(7)-8 A. Проблемы налогообложения артистов и спортсменов – нерезидентов . R(7)-8
1. Зависимые услуги ..... **R(7)-8**
2. Независимые услуги ..... **R(7)-9**
3. Прочее ..... **R(7)-10**
B. Проблемы налогообложения артистов и спортсменов – резидентов . R(7)-12
C. Принятые или рассматриваемые меры ..... **R(7)-12**
1. Меры, главным образом направленные на улучшение соблюдения законодательства резидентами .. **R(7)-12**
2. Меры, касающиеся нерезидентов ..... **R(7)-13**
3. Противодействие злоупотреблению использованием компаний «артистов» ..... **R(7)-15**
4. Некоторые вопросы политики ..... **R(17)-16**
IV. Толкование и применение двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения ..... **R(7)-17**
A. Введение ..... **R(7)-17**
B. «Персональная сфера действия» статьи 17 ..... **R(7)-18**
1. Определения «артистов» и «спортсменов» ..... **R(7)-18**
2. Вспомогательный персонал, импресарио ..... **R(7)-19**
3. Толкование выражения «личная деятельность» ..... **R(7)-20**
C. Доход, охватываемый статьей 17 ..... **R(7)-20**
1. Доход, кроме вознаграждения, получаемого артистами или спортсменами ..... **R(7)-20**
2. Доход, выплачиваемый лицу, не являющемуся артистом или спортсменом ..... **R(7)-22**
МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР
D. Другие важные вопросы ..... **R(7)-24**
1. Расчет дохода ..... **R(7)-24**
2. Вопросы распределения ..... **R(7)-24**
3. Культурные мероприятия, такие как те, которые поддерживаются из государственных средств ..... **R(7)-24**
4. Вспомогательное право налогообложения для государства резидентства ..... **R(7)-25**
5. Трехсторонние случаи ..... **R(7)-26**
R (7)
V. Выводы ..... **R(7)-26**
A. Предлагаемые улучшения в национальной сфере ..... **R(7)-26**
B. Предлагаемые улучшения в международной сфере ..... **R(7)-27**
1. Расширенный обмен информацией ..... **R(7)-27**
2. Помощь в сборе ..... **R(7)-28**
Примечания и ссылки ..... **R(7)-28**
ПРИЛОЖЕНИЕ. Статья 17 ..... **R(7)-30**
МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ, ПОЛУЧАЕМЫХ ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ВВЕДЕНИЕ

1. Настоящее исследование является вторым, которое Комитет по налоговым вопросам (Committee on Fiscal Affairs) предпринял по проблемам, возникающим при налогообложении «кочевой» деятельности (itinerant activities).1 В нем рассматривается налоговый режим артистов и спортсменов – резидентов (resident) и нерезидентов (non-resident).

2. Отчет основан на 19 представлениях стран (country submissions)2 и, если не указано иное, предоставленные описания относятся к 1986 году. Ответы были проанализированы Рабочей группой по уклонению от уплаты налогов и избежанию налогообложения (Working Party on Tax Evasion and Avoidance), а аспекты отчета, касающиеся налоговых соглашений, были подготовлены Рабочей группой по двойному налогообложению (Working Party on Double Taxation) Комитета по налоговым вопросам.

3. Целью настоящего отчета является описание основных проблем, возникающих при налогообложении доходов от развлекательной, артистической и спортивной деятельности на национальном и международном уровнях, а также предложение путей преодоления этих проблем.

4. Структура отчета следующая: Часть I описывает проблему; Часть II рассматривает потребности налоговых органов (tax authorities) в информации; Часть III посвящена оценке и сбору налога, а Часть IV – влиянию конвенций об избежании двойного налогообложения (double taxation conventions). Некоторые заключительные замечания и предложения по улучшению представлены в Части V.

5. Поскольку основное внимание в отчете уделяется налоговому режиму «артистов и спортсменов», целесообразно определить эти термины. Для целей отчета эти термины охватывают любое лицо, занятое, индивидуально или в составе группы, в публичных развлекательных или спортивных мероприятиях (см. Часть IV B i) для более подробного изложения этого определения). Термины «артисты и спортсмены» также используются в названии статьи 17 (Article 17) Модельной конвенции 1977 года о налогах на доходы и капитал (1977 Model Convention on Income and Capital) (далее именуемой Модельная конвенция (Model Convention) 1977 года). Однако ряд стран предпочитают термин «деятель эстрады» (entertainer) вместо «артист» (artiste) и «спортсмен» (sportsmen) вместо «атлет» (athlete), и текст, и комментарий к статье 17 использовали термины «артист» и «деятель эстрады» почти как взаимозаменяемые. Однако для упрощения настоящего отчета используется терминология «артист и спортсмен», хотя было согласовано, что при любом общем пересмотре Модельной конвенции 1977 года термин «спортсмен» заменит «атлета». Иногда термин «исполнитель» (performer) используется как сокращенное обозначение для лиц, осуществляющих публичную развлекательную, артистическую или спортивную деятельность.

I. ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

6. Мир развлечений характеризуется: краткосрочной деятельностью (часто разовыми выступлениями); все более размытой гранью между зависимыми (dependent) и независимыми (independent) услугами и предпринимательской деятельностью; изощренными схемами избежания налогообложения (tax avoidance schemes). Не существует надежных количественных R (7) оценок несоблюдения налогового законодательства (tax non-compliance) в этой области, будь то с точки зрения суммы дохода или упущенных доходов. Тем не менее, там, где страны проводили систематические аудиты (например, в Канаде и Нидерландах) этой деятельности, они выявили четкие доказательства несоблюдения законодательства в этой области. Исследования, проведенные несколько лет назад в Канаде, например, показали практику несообщения о доходах, как сознательно, так и бессознательно, среди исполнителей с низким уровнем дохода, чья деятельность носит особенно временный характер. Соединенное Королевство имеет схожий опыт. Исполнители низшего звена редко раскрывают случайные заработки от работы вне своей профессии. При сотрудничестве с менеджментом, клубные артисты часто занижают свои доходы.

7. Изощренные схемы избежания налогообложения, многие из которых включают использование налоговых убежищ (tax havens), часто применяются высокопоставленными артистами и

спортсменами. В то время как некоторые страны не считают такую деятельность очень важной, учитывая ограниченное число лиц, вовлеченных в международную деятельность такого рода, и относительно небольшие суммы доходов, существует общее согласие, что, когда категория – обычно хорошо известных – налогоплательщиков может избежать уплаты налогов, это вредит общему налоговому климату, что, следовательно, оправдывает скоординированные действия между странами.3

A. Предпринимательская деятельность

8. Проблемы эффективного налогообложения артистов и спортсменов коренятся в разнообразных формах их деятельности. Успех может быть внезапным, но мимолетным. Относительно неопытные люди – в деловом смысле – могут внезапно прийти к большому богатству, источники дохода могут быть многочисленными и разнообразными. Путешествия, развлечения и различные формы показной роскоши присущи этому бизнесу, и существует тенденция к представлению интересов таких лиц рискованными, но не очень хорошими бухгалтерами. Эта деятельность быстро развивалась в последние годы, принимая новые формы представления и организации. Признанный исполнитель, действующий с легко определяемой ролью, все еще распространен, но индустрия все чаще характеризуется свободными и многоаспектными группами. Лучшие примеры этого можно увидеть в индустрии поп-музыки, которая действует через сложные цепочки компаний с ограниченной ответственностью (limited companies), товариществ (partnerships), совместных предприятий (joint ventures) и индивидуальных предпринимателей (sole trading enterprises).

9. Помимо самих исполнителей, индустрия охватывает многочисленный круг сопровождающих лиц, включая менеджеров, различный административный и рекламный персонал, а также дорожных рабочих. Некоторые члены группы получают музыкальные и/или авторские роялти (royalties) и гонорары; все они получают различные виды роялти за записи и вещание. Часто источники дохода в разных частях мира поступают через разные компании. Такие формы организации развились в ответ на потребности бизнеса, который пересекает международные и профессиональные границы. Вероятно, изобретательность и сложность индустрии R (7) будет продолжать расти и, возможно, распространится на другие аспекты развлекательного бизнеса.

B. Сфера применения отчета

10. Разнообразие описанных выше ситуаций затрудняет охват всех соответствующих аспектов налогообложения в одном отчете. В настоящем R (7) отчете акцент делается на вопросах, специфичных для данной отрасли. Общие внутренние проблемы, касающиеся любых зависимых или независимых услуг, которые уже рассматривались в более раннем отчете (см. примечание 1), здесь не рассматриваются. Примером может служить ситуация со спортсменами, постоянно занятыми в стране (такими как профессиональные футболисты), которые обычно считаются работниками своих клубов.4

11. Различие между профессионалами, полупрофессионалами или любителями на практике часто тонкое и не разрабатывается в этом отчете. Очевидно, существуют случаи – потенциально многочисленные – когда, например, любители получают компенсацию за свои расходы (или более), а профессионалы осуществляют некоторую незадекларированную деятельность, когда они официально не работают. Проблемы, связанные с этими случайными заработками, не ограничиваются сферой развлечений и подлежат обычным проверкам, требуемым в отношении «теневой» деятельности.

12. Исполнители могут получать широкий спектр видов дохода, как прямо, так и косвенно, и не все из них связаны с фактическими выступлениями. Артисты, например, часто получают авторские роялти или другой доход, связанный с продажей записей; они могут получать выгоду от бесплатной рекламы или даже получать гонорары за рекламу своего собственного имени. Спортсмены могут получать вознаграждение от производителей спортивного оборудования при условии, что они используют бренд производителя или рекламируют продукцию той же марки. Платежи за рекламу товаров, не связанных с деятельностью деятеля эстрады (entertainer), не являются редкостью. Для самых известных разнообразие контрактов и видов дохода требует всемирного финансового и налогового планирования с помощью специализированных консультантов. С точки зрения налоговых органов, это разнообразие источников дохода порождает ряд проблем с оценкой.

13. В ряде случаев артисты и спортсмены могут зарабатывать больше на этой связанной деятельности, чем на своей деятельности в качестве исполнителей. Однако настоящий отчет сосредоточен, в первую очередь, на доходах, связанных с фактическими выступлениями, даже если это различие в некоторых случаях может быть искусственным.

C. Основные принципы

14. Основной принцип, лежащий в основе настоящего отчета, заключается в том, что доходы от развлекательной и спортивной деятельности должны облагаться налогом так же, как и доходы от любой другой деятельности. Исключения из этого принципа должны быть сведены к минимуму. Проблемы могут возникнуть из-за того, что некоторые правительства могут признать, что определенное мероприятие является «культурным обменом» (cultural exchange), и, следовательно, налоги на прибыль, возникающую от него, не должны взиматься. Тем не менее, на практике такие мероприятия обычно организуются с целью получения прибыли, и предоставление особого режима некоторым подобным мероприятиям затрудняет сопротивление аналогичным требованиям со стороны других внутренних кругов на основании справедливой конкуренции. Опыт стран показывает, что некоторые налоговые органы лучше способны противостоять группам давления, отстаивающим «культурный обмен», чем другие, или лучше способны проверить, что полученный доход облагается налогом в государстве резидентства (State of residence). Аналогичные проблемы возникают в контексте «благотворительных мероприятий» (charitable events) (где предполагается, что мероприятие не приносит «дохода») или безналоговых выступлений поддерживаемых государством трупп. Во всех таких случаях Комитет считает, что налоговые привилегии должны быть ограничены подлинными, обоснованными случаями, например, мероприятиями, организованными в рамках официальной «программы культурного обмена».

15. Второй принцип, на котором основан настоящий отчет, заключается в том, что артисты и спортсмены, как и другие налогоплательщики, полностью подлежат налогообложению в своем государстве резидентства и, в идеале, должны облагаться налогом соответствующим образом. В то время как некоторые страны предусматривают освобождение от налогов иностранного дохода, сумма дохода, полученного за границей, должна быть известна, когда в соответствии с общим подоходным налогом это влияет на прогрессивную ставку, применяемую к другим источникам дохода.

16. Однако, как это обычно бывает с «кочевой» деятельностью (itinerant activities), государство резидентства (country of residence) испытывает трудности с идентификацией деятельности своих резидентов (residents) за границей. Поэтому оно будет вынуждено полагаться в основном на информацию, предоставляемую страной, где осуществляется деятельность. По этой причине, а также во избежание практических трудностей, считается, что следует придерживаться принципа, на котором основана статья 17 Модельной конвенции (Model Convention) 1977 года. Таким образом, основная цель настоящего отчета – помочь странам-участницам создать систему, посредством которой доходы артистов и спортсменов могли бы эффективно облагаться налогом в стране выступления (country of performance).

17. При налогообложении артистов и спортсменов налоговые органы сталкиваются с проблемами, во-первых, при получении информации о проводимых выступлениях и, во-вторых, при начислении и взимании налога, которые возникают из-за характера деятельности или использования схем законного уклонения от налогов.

II. НЕОБХОДИМОСТЬ ИНФОРМАЦИИ

18. Характер деятельности таков, что развлекательные, художественные и спортивные мероприятия должны рекламироваться, чтобы привлечь публику. Однако такая публичность во многом зависит от значимости мероприятия, и опыт показывает, что во многих случаях значительная часть этих мероприятий не попадает в поле зрения налоговых органов. Более того, даже когда мероприятие замечено, часто возникают проблемы с идентификацией самих исполнителей.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧАЕМОГО ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

A. Опыт стран

19. Опыт стран, участвовавших в исследовании, показывает, что, вообще говоря, полагаться на то, что сами налогоплательщики точно отчитаются о сумме дохода, полученного внутри страны и за рубежом, в сфере развлечений еще менее реалистично, чем в других областях, учитывая, как легко многим исполнителям скрывать такой доход. R (7) Также в индустрии развлечений некоторых стран широко распространено мнение, что все суммы, заработанные за границей, не облагаются внутренним налогом, и отчетность, а также бухгалтерские записи часто отражают это убеждение. При отсутствии других проверок налоговые органы, следовательно, не смогут облагать налогом такую деятельность.

20. В большинстве стран, где артисты и спортсмены оказывают зависимые услуги, они подпадают под систему PAYE или систему налога на заработную плату, и их работодатели (если они находятся в этой стране) будут сообщать об этой части их дохода. Однако, если работодателем является контролируемая компания с ограниченной ответственностью, важность этого случая может часто не осознаваться налоговыми органами. Файл PAYE может содержать только настоящее имя артиста, а не его сценическое имя, и название компании может не указывать на связь с индустрией развлечений. Эта проблема усугубляется, когда, как это все чаще происходит, создается множество контролируемых компаний с ограниченной ответственностью для получения различных потоков дохода. Дополнительные проблемы могут возникнуть, если работодатель находится за границей (например, несоблюдение правил PAYE). В отсутствие какой-либо системы PAYE информация, полученная через обычную систему отчетности для наемных работников, может быть бесполезной, поскольку с момента получения дохода может пройти много времени, и положение (или резидентство) артиста могло измениться.

21. Большинство трудностей возникает с самозанятыми артистами и спортсменами, и именно для них желательна факультативная система сбора информации. Тем не менее, обычно трудно идентифицировать и найти таких людей, даже в тех случаях, когда существуют письменные контракты, из-за ряда факторов: использование псевдонимов или сценических имен в агентских контрактах; использование поддельных номеров социального страхования, когда они указаны в контрактах на развлечения; тот факт, что оплата услуг производится наличными, после вычетов комиссионных агентам; трудность, присущая отслеживанию и нахождению людей через два или три года после оказания услуги.

B. Источники информации

22. Описанные выше трудности требуют раннего получения информации о самом выступлении, предпочтительно до его проведения. Страны сообщили о ряде возможных источников, не связанных с налогообложением, общих источниках информации, таких как газетная и другая реклама, специализированные журналы и периодические издания. Призовые суммы, заработанные крупными спортсменами, иногда также появляются в специализированной прессе (Ирландия). Большинство авторитетных концертных агентств, радио- и телекомпаний заранее уведомляют о визитах в Соединенное Королевство; так же поступают крупные импресарио в Нидерландах. В некоторых странах (таких как Франция) ассоциации авторов или артистов являются полезными источниками информации о предстоящих или прошедших выступлениях. R (7) Предварительная информация о прибывающих иностранных артистах может также быть получена через иммиграционные или другие государственные ведомства (Швеция, Соединенное Королевство), хотя разрешения на работу не обязательно указывают, где должен выступать артист, ни когда, ни как часто (Швеция). Что касается спортсменов, участвующих в международных турнирах, другим важным источником информации могут быть национальные спортивные федерации, которые в контексте утверждения организации спортивных мероприятий в своей стране могут идентифицировать иностранных спортсменов, участвующих в таких мероприятиях. Наконец, в некоторых странах информация предоставляется заранее по налоговым причинам (например, для получения снижения налога у источника в Канаде или «налоговой карты» в Дании).

23. Однако в большинстве стран информация обычно доступна только после мероприятия через контакты с местными налоговыми органами (Бельгия, где взимается местный налог), отчеты развлекательных агентств, театров, вещательных компаний и т.д. Как отмечалось ранее, информация часто будет доступна слишком поздно для эффективного налогообложения исполнителя. Кроме того, во многих случаях промоутер является нерезидентом, так что возможность получения информации даже после мероприятия довольно мала (ср. Часть IV).

III. НАЧИСЛЕНИЕ И ВЗИМАНИЕ НАЛОГА В СООТВЕТСТВИИ С ВНУТРЕННИМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ

24. Хотя опыт стран в начислении и взимании налога с артистов и спортсменов различается, был отмечен ряд трудностей в этой области. Следующие пункты кратко описывают проблемы, возникающие при начислении или взимании налога с исполнителей-нерезидентов и резидентов, а также некоторые существующие меры противодействия.

A. Проблемы налогообложения артистов и спортсменов-нерезидентов

1. Зависимые услуги

25. В некоторых странах налог не должен уплачиваться с дохода, полученного нерезидентами от зависимых услуг в стране, если работодателем является иностранная компания, которая не имеет постоянного представительства (ПП) в этой стране. Это открывает широкие возможности для уклонения от налогов, наиболее известными из которых являются так называемые «рабские соглашения» с иностранными работодателями. Другие страны, чьи налоговые системы не ограничены таким образом и которые могут облагать налогом доходы из внутренних источников, при условии что они связаны с обязанностями, выполняемыми в этой стране, также обнаруживают, что «рабские соглашения» используются для отмены или уменьшения налогового бремени. Платеж артистам или спортсменам производится из-за границы, чтобы преобразовать доход в иностранный источник. Это может полностью вывести доход из сферы налогообложения (это, например, имеет место в Австралии).

26. R (7) В типичном случае «рабского соглашения» исполнитель получает зарплату от иностранного работодателя за услуги, оказываемые в стране выступления. Между отечественным промоутером мероприятия и артистом нет правовых отношений. Иностранная компания заключает контракт с промоутером. Это предусматривает единовременный платеж, который представляет собой как гонорар за выступление артиста, так и гонорар компании за планирование и организацию. Этот платеж обычно производится за границей, часто до выступления. Поскольку контракты подписываются и другая деловая активность ведется за границей, невозможно утверждать, что компания ведет торговлю или предпринимательскую деятельность в стране выступления. Довольно часто зарплата, причитающаяся исполнителю от компании, выплачивается за пределами страны выступления. Многие из этих иностранных работодателей являются компаниями, контролируемыми самими исполнителями, и базируются в налоговых гаванях (компании типа «аренда звезды»). Существуют также организации5, которые специализируются на заключении трудовых договоров с артистами и спортсменами.

27. Еще одна проблема, с которой сталкиваются налоговые органы, сохраняющие внутренние налоговые права, несмотря на создание «рабской компании», заключается в определении того, какая часть зарплаты артиста относится к его выступлению в стране. Очевидный метод – распределение вознаграждения по времени, предусмотренное в договоре на оказание услуг, – явно подвержен злоупотреблениям, учитывая «фиктивный» характер соглашения.6

28. Когда зависимые услуги оказываются непосредственно отечественному промоутеру, начисление налога в принципе вызывает меньше трудностей. Артисты и спортсмены часто подпадают под систему PAYE или налог на заработную плату (или précompte) с выплачиваемого им дохода, и законодательство о подоходном налоге вполне может предусматривать юридическую ответственность для лица, выплачивающего вознаграждение (например, Австрия, Бельгия, Германия, Нидерланды).7 Однако, хотя связанные с этим проблемы контроля схожи по характеру с проблемами, возникающими при других зависимых видах деятельности, они усугубляются выездным характером выполняемых видов деятельности и трудностью получения адекватной информации (см. Часть II выше), так что обычные инструменты начисления и взимания (например, налог у источника) на практике не могут быть использованы эффективно.

2. Независимые услуги

29. Проблемы, возникающие при налогообложении независимых услуг, оказываемых артистами и спортсменами, в основном схожи с проблемами, обычно встречающимися в этой общей области. Однако они усугубляются мобильностью задействованных налогоплательщиков, включая легкость, с которой они могут по своему усмотрению менять статус между зависимыми и независимыми услугами. R (7) Частые смены работодателей или подрядчиков, которые сами часто имеют довольно неуловимый характер и подпадают под более мягкие требования к отчетности, и

тот факт, что они могут часто покидать страну без уведомления, открывают широкие возможности для уклонения и делают начисление и взимание налога проблематичными в отсутствие какого-либо налога у источника (см. пункты 45–47 ниже).

30. Особая проблема, которая возникает при начислении налога на доход самозанятых, где не существует налога у источника, это основание и сроки начислений. Начисление налога на профессиональный доход самозанятых устанавливается в течение года после получения дохода, и в большинстве случаев налог не может быть взыскан до тех пор, пока соответствующее лицо не покинет страну.

31. Даже там, где существует налог у источника на платежи, производимые нерезидентам в отношении услуг, оказанных в стране, могут возникнуть некоторые проблемы уклонения. Например, если нет требования, чтобы промоутер удерживал налог, когда платеж производится отечественной компании (например, в Канаде), исполнители-нерезиденты создадут такую компанию, которую они будут использовать для заключения контрактов на выступления в стране, с внутренним адресом (обычно это адрес юриста) для получения дохода. Деньги затем депонируются на банковский счет в стране и немедленно после этого снимаются исполнителем-нерезидентом.

3. Прочее

32. Прибыль от предпринимательской деятельности нерезидента от развлекательных, художественных и спортивных мероприятий обычно будет облагаться налогом только при наличии постоянного представительства (ПП) в стране. В некоторых странах определенный доход, получаемый артистами и спортсменами, согласно внутреннему законодательству считается прибылью от предпринимательской деятельности. Возможности для уклонения от налогов или неналогообложения в этих случаях довольно широки.8

33. В некоторых случаях выступление артиста «продается» местным организаторам как часть полного шоу. Поскольку контракт на «пакет» не относится к какому-либо конкретному исполнителю и включает различные виды услуг, «пакет» едва ли может считаться исполнением художественных видов деятельности. Тогда это позволило бы избежать налогообложения в стране, поскольку там нет постоянного представительства (ПП).

34. Еще один случай возможного злоупотребления со стороны нерезидентов связан с ответственностью в отношении платежей за записи. Соединенное Королевство отметило, например, что они облагаются налогом на основе «роялти», выплачиваемых с продаж в год, когда исполнитель присутствует в стране, при условии, что запись была сделана в этой стране по контракту с компанией-резидентом. Ответственность очень легко избежать, особенно если запись предназначена для крупной транснациональной корпорации, например, путем заключения контракта с дочерней компанией-нерезидентом.

B. Проблемы налогообложения артистов и спортсменов-резидентов

35. R (7) Хотя налогообложение исполнителей-резидентов в основном вызывает проблемы, связанные с обеспечением соблюдения существующего, более общего, внутреннего законодательства, это также область широко распространенного несоблюдения. Исполнители-резиденты фактически осуществляют выездную деятельность внутри страны. Проблемы налогообложения их во многих отношениях не отличаются от проблем, возникающих при налогообложении нерезидентов.

36. Как упоминалось ранее в отчете, основной административной проблемой является получение информации о деятельности – борьба с занижением или нераскрытием доходов и разделением доходов между контролируемыми компаниями с ограниченной ответственностью и обеспечение доступности данных для налоговых органов в нужном месте в нужное время – артисты и спортсмены, как известно, неторопливы в своих финансовых делах, и всегда существует опасность того, что налоговые органы останутся ни с чем.

37. Налоговые органы сталкиваются с особыми трудностями там, где законодательство не предусматривает налог у источника в отношении услуг, оказываемых самозанятыми лицами, являющимися резидентами. Даже там, где исполнители предоставляются агентствами, контракты иногда рассматриваются как «договоры на оказание услуг», а не «трудовые договоры» (Канада). В некоторых странах проблемы возникают из-за того, что большое количество организаторов

являются некоммерческими и не облагаются налогом; поэтому у них нет налогового интереса в ведении учета или предоставлении информации налоговым органам.

38. Налоговые администрации особенно уязвимы в отношении зарубежных гастролей, и им приходится в значительной степени полагаться на декларацию дохода самим физическим лицом. Вознаграждение артиста часто выплачивается за деятельность, которая частично осуществляется за границей, без указания доли вознаграждения, приходящейся на деятельность внутри страны. Поэтому возникают практические трудности относительно соответствующей налоговой базы. Более того, часто заявляются чрезмерные вычеты по «деловым» расходам.

39. Особо следует отметить схемы, посредством которых исполнители-резиденты – обычно хорошо известные – стремятся перейти из статуса самозанятых в статус зависимых работников. Это, как правило, делается с целью накопления дохода за границей путем создания фиктивной компании в налоговой гавани или использования специализированных «работодательских» агентств за границей, и тогда возникают проблемы, обсуждаемые в пунктах 30 и 31 выше.

40. Однако это может также иметь чисто внутренние причины. Канада и Соединенные Штаты, например, столкнулись с трудностями в отношении лиц, участвующих в развлекательной деятельности и которые заключали корпоративные соглашения, согласно которым они регистрируют компанию (обычно исполнитель сам владеет акциями), которая затем заключает контракт с исполнителем, как со своим сотрудником, на оказание его услуг. Налоговые преимущества таких корпоративных соглашений заключаются в том, что ставка корпоративного налога обычно ниже, чем у физического лица с высоким доходом. Кроме того, корпорация может «нанимать» супруга артиста, тем самым добиваясь разделения дохода. R (7) Определенные расходы, такие как комиссионные агентам, могут быть списаны корпорацией в счет полученных сумм. Эти расходы не допускались бы физическому лицу в качестве вычета из дохода от занятости.

C. Принятые или рассматриваемые меры

41. В настоящем разделе излагаются различные меры, которые были опробованы или рассматриваются, для улучшения соблюдения требований в области развлекательной, художественной и спортивной деятельности.9 Тот факт, что в разных странах возникают схожие проблемы с эффективным налогообложением артистов и спортсменов, независимо от того, где осуществляется деятельность, указывает на необходимость наличия надлежащих внутренних процедур как для целей внутреннего налогообложения, так и для оказания помощи другим странам. Поэтому в этом разделе также рассматриваются некоторые более широкие вопросы политики, связанные с попыткой разработать эффективные инструменты для налогообложения артистов и спортсменов-резидентов и нерезидентов, с одной стороны, и других исполнителей зависимых или независимых услуг, с другой.

1. Меры, главным образом направленные на улучшение соблюдения требований резидентами

42. Некоторые страны (например, Франция, Соединенное Королевство) имеют общие полномочия требовать отчеты о платежах (гонорары, комиссионные и т.д.), произведенных резидентами лицам, не находящимся у них в найме (будь то резиденты или нерезиденты). Учитывая известный низкий уровень добровольного соблюдения требований со стороны лиц в мире развлечений, искусства и спорта, такая информация считается этими странами крайне важной для борьбы с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством. Административно такое законодательство будет более эффективным там, где существуют механизмы для обеспечения того, чтобы информация поступала в налоговое досье соответствующего лица при первой же возможности. По опыту Соединенного Королевства, эти меры должны быть подкреплены мониторингом новых разработок и появлением новых талантов с целью их налогообложения до того, как они потратят свои деньги. Более того, централизованный подход считается необходимым для обеспечения их удовлетворительной обработки, т.е. путем объединения всех соответствующих личных файлов и файлов ассоциированных компаний. Нескоординированные действия, когда различные офисы не осведомлены о полной картине, неизменно оказываются менее успешными.

43. Другой мерой, принятой как Францией, так и Соединенным Королевством, является возможность «проникать» в структуру контролируемых зарубежных компаний, созданных резидентами для получения дохода, связанного с их деятельностью, и над которыми они сохраняют контроль. Ни в одном из случаев эти положения не ограничиваются сферами

развлечений и спорта. Французская схема, которая теперь также применяется к нерезидентам, изложена в пунктах 55 и 56 ниже. Законодательство Соединенного Королевства не продемонстрировало значительной практической ценности в этой конкретной области, хотя его существование служит сдерживающим фактором для явных злоупотреблений. R (7)

2. Меры в отношении нерезидентов

a) Положения о подоходном налоге

44. В отсутствие специальных правовых инструментов, касающихся артистов и спортсменов (или самозанятых в целом), некоторые страны (например, Соединенное Королевство до недавнего времени) приняли централизованный подход для решения вопроса о налоговых обязательствах иностранных гастролёров. Такой подход требует прямых связей между налоговой службой и отраслью, а также того, чтобы налоговая служба была информирована о визитах крупных нерезидентных исполнителей.

45. Однако большинство стран считают, что налоговым органам необходимы специальные методы для начисления и взимания налога с артистов и спортсменов. В принципе, эффективным инструментом, доступным в соответствии с внутренним законодательством для решения ситуаций, когда доход выплачивается гастролирующим лицам, является налог у источника. Хотя он обычно может взиматься с дохода от зависимых услуг, налог у источника также взимается с дохода от независимых услуг, выплачиваемого в некоторых странах нерезидентам (например, Австрия, Бельгия, Канада, Германия, Япония, Соединенное Королевство). Аналогичные методы используются в рамках специальных «налогов с артистов», упомянутых в пунктах 48–53 ниже.

46. В некоторых странах действуют особые правила в отношении артистов и спортсменов. В странах, где нерезиденты подлежат налогообложению подоходным налогом только в том случае, если доход получен через постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, можно добиться некоторых улучшений, рассматривая доход, выплачиваемый нерезидентным артистам или спортсменам, как доход от работы по найму (Нидерланды), или предусматривая, что право налогообложения может быть осуществлено, даже если исполнитель не имеет постоянного представительства (ПП) в стране (Австрия и Германия). В Португалии и Испании нерезидентные артисты облагаются налогом у источника в размере 5 и 18 процентов соответственно. В Швейцарии подоходный налог взимается у источника с дохода, выплачиваемого нерезидентным исполнителям, в соответствии с прогрессивной четырёхступенчатой налоговой шкалой, после вычета расходов.

47. Учитывая цель эффективного налогообложения доходов от развлекательной, артистической и спортивной деятельности в стране выступления, Комитет считает, что в контексте общего подоходного налога внутреннее законодательство в идеале должно предусматривать удержание налога у источника с выплат нерезидентным артистам и спортсменам. Для максимальной эффективности это должно применяться также в тех случаях, когда артист или спортсмен не имеет постоянной базы или является работником иностранной компании, не имеющей постоянного представительства (ПП) в стране. Также для обеспечения эффективности ставка такого удержания, вероятно, должна быть установлена на довольно высоком уровне. Наконец, когда налог у источника взимается, плательщик дохода может нести ответственность за уплату налога (как это в настоящее время происходит в Австрии, Бельгии, Германии, Нидерландах и Соединенном Королевстве с 6 апреля 1987 г.). R (7)

b) Специальные налоги с артистов и спортсменов

48. Специальные налоги с артистов взимаются вместо общих подоходных налогов в Норвегии и Швеции с нерезидентных артистов и спортсменов, оказывающих услуги в этих странах. Основной целью этих налогов является обеспечение уплаты налога по месту выплаты вознаграждения артисту и спортсмену, то есть у источника, в технически удобной форме. В силу своей структуры эти налоги часто рассматриваются как налог на организатора, что порождает требования об освобождении от налогов, ещё больше отдаляя систему от её первоначальных, базовых принципов.

49. Как в Норвегии, так и в Швеции эти налоги являются окончательными и устанавливаются в определённом процентном отношении от предполагаемого валового дохода, полученного исполнителем (30 и 15 процентов в Швеции и Норвегии соответственно, в зависимости от того, участвует ли исполнитель только в выступлении или организует его сам). Эти налоги, которые,

следовательно, являются упрощённой формой и заменой обычного подоходного налога, всегда рассматриваются как подоходный налог для целей конвенции об избежании двойного налогообложения.

50. Организатор мероприятия несёт ответственность за уплату налога, независимо от того, является ли он артистом или спортсменом. В Норвегии он также обязан подать подробное заявление о договорённости в орган по сбору налогов и предъявлять контракты по запросу. В Швеции в большинстве случаев необходимо предварительное разрешение на выступление, но после поправки 1977 года непредоставление запроса на разрешение не влечёт за собой штрафа.

51. Опыт показывает, что в некоторых отношениях такие специальные налоги также подвержены злоупотреблениям. Выявление деятельности является серьёзной проблемой; особенно потому, что разрешения на работу, которые в принципе должны выдаваться до выступления, не требуются для граждан скандинавских стран. Возникают проблемы оценки, такие как использование контролируемых иностранных компаний и двойных контрактов. Наконец, проблемы взимания также могут возникнуть там, где, как в Норвегии, взимание происходит только после выступления, без требования предоплаты или обеспечения платежа. Сочетание низкой ставки налога на артистов и спортсменов и требования о том, что после шести месяцев пребывания в стране исполнитель подлежит обычному подоходному налогу, открывает возможности для уклонения от налогов и создаёт административные трудности.

52. Серьёзная проблема, как видно в Норвегии и Швеции, возникает из-за того, что налог воспринимается как налог на организатора, а не на артиста или спортсмена. Преобладает впечатление, что доход нерезидентных исполнителей не облагается налогом. Утверждается, что этот налог является необоснованным дополнительным обременением отечественной культурной деятельности и несправедлив, поскольку на практике предусмотрены существенные освобождения (в Швеции в виде налоговых льгот для выступлений, которые являются частью культурных обменов). R (7)

53. Отмечается, что эти положения находятся на рассмотрении и что были внесены предложения по улучшению сбора информации посредством более строгих обязательств по отчётности (Норвегия), а также оценки и взимания налога. В Швеции особое внимание уделяется проблемам, связанным с обложением налогом валового вознаграждения без учёта разнообразия расходов, относящихся к различным видам выступлений. Опыт этих стран, по-видимому, указывает на то, что внедрение такого налога требует особой осторожности, если он должен быть эффективным. Он также поднимает более широкие вопросы политики, которым посвящены пункты 60–63 ниже.

3. Противодействие злоупотреблению «артистическими» компаниями

54. Противодействие использованию «рабских» контрактов с «артистическими компаниями» довольно сложно там, где нет внутреннего положения для «проникновения» за корпоративную вуаль (например, как в Нидерландах). Специальные меры для решения таких ситуаций были приняты в таких странах, как Австрия, Франция, Германия и Соединенное Королевство, и некоторые положения Соединенных Штатов также имеют отношение к этому. Законодательство Австрии о подоходном налоге предусматривает (с 1972 года), что доход от независимых личных услуг нерезидентных артистов и спортсменов в отношении выступлений, осуществляемых в Австрии, подлежит налогу у источника, даже если он перенаправляется третьему лицу (например, артистической компании). Недавние положения Соединенного Королевства аналогичны по действию.

55. С 1972 года французское законодательство содержит специальные положения, которые не ограничиваются сферой развлечений и согласно которым доход, полученный лицом за пределами Франции в качестве вознаграждения за услуги, оказанные во Франции другим лицом, подлежит налогообложению там при определённых условиях. Эти положения первоначально были ограничены по сфере применения доходом, полученным компаниями, зарегистрированными за пределами Франции, за услуги, оказанные во Франции или за границей физическими лицами – резидентами Франции, если последние имели «прямой или косвенный контроль» над компаниями, или когда такие компании не имели промышленной или коммерческой деятельности, кроме оказания услуг, или, в любом случае, когда компании были зарегистрированы в стране, которая не имела общего договора об избежании двойного налогообложения с Францией. Формулировка этих положений 1972 года возлагала на налоговую администрацию бремя доказывания того, что лицо

являлось резидентом Франции, и расследования столкнулись с рядом практических трудностей. Главное преимущество этого положения, как сообщалось, заключалось в его сдерживающем аспекте.

56. Французские положения были пересмотрены в 1980 году, чтобы охватить лиц, оказывающих услуги, которые являются нерезидентами, а также резидентами Франции, и как компании, так и физических лиц. Они применяются во всех случаях, когда лицо, получающее платеж, находится в стране с низким налогообложением. В других случаях они применяются, если только исполнитель не докажет, что он не имеет контроля над лицом, или что последнее осуществляет преимущественно промышленную или коммерческую деятельность. Наконец, лицо, получающее вознаграждение, несёт солидарную ответственность за уплату налога, и налоговые органы теперь могут взимать суммы, необходимые для уплаты налога, с третьих сторон (например, организаторов). R (7)

57. 20 декабря 1985 года вступило в силу положение Закона Германии о подоходном налоге, которое классифицирует как облагаемый налогом внутренний доход от торговли или предпринимательской деятельности доход, полученный от артистических, спортивных или аналогичных выступлений, осуществляемых в Германии, или от их эксплуатации, включая доход, полученный от других услуг, связанных с этими услугами. Это применяется независимо от того, кому начисляется доход. Не требуется наличия постоянного представительства (ПП) или постоянного представителя в Германии. Кроме того, подоходный налог должен удерживаться с такого дохода независимо от того, кому начисляется доход.

58. В Соединенных Штатах Налоговое управление (Internal Revenue Service) вынесло постановление (Постановление о доходах 74.330) о том, что если, помимо прочего, артист или спортсмен сохраняет контроль над детальной организацией своей работы, то отношения работодатель-работник не существуют. Это постановление помогло предотвратить ненадлежащее использование налоговой конвенции путём заявления об освобождении в соответствии с правилом 183 дней. Также в Соединенных Штатах положения о зарубежных компаниях личного характера распространяются на доход от выполнения определённых контрактов на оказание личных услуг. Таким образом, артист или спортсмен из Соединенных Штатов, являющийся акционером иностранной компании личного характера с долей 25 процентов или более, не может избежать налогообложения в Соединенных Штатах, оказывая услуги для этой структуры.

59. Хотя опыт в отношении эффективности некоторых из этих мер всё ещё ограничен, Комитет считает, что они представляют собой полезное средство противодействия использованию «теневых» компаний в рамках законодательства о подоходном налоге.

4. Некоторые вопросы политики

60. При обсуждении возможных предложений по улучшению внутреннего законодательства в целом возникают довольно далекоидущие вопросы политики. Несмотря на согласие с тем, что налогообложение в принципе должно происходить по месту выступления и что следует избегать искажений в налоговом режиме, страны различаются в том, как устроены их системы, что влияет на ответы на следующие два вопроса:

1. Насколько одинаково или по-разному должны рассматриваться резиденты и нерезидентные артисты и спортсмены?

2. Насколько иначе должны рассматриваться артисты и спортсмены по сравнению с другими лицами, оказывающими зависимые или независимые услуги? R (7)

61. По первому пункту, различия в подходе, существующие в некоторых странах, искажают конкуренцию и порождают требования о гармонизированной системе, при которой резиденты и нерезидентные артисты и спортсмены рассматривались бы одинаково и платили бы один и тот же налог. Это также устранило бы все стимулы к уклонению от уплаты налогов путём изменения статуса резидентства и избежало бы некоторых административных трудностей (например, когда резидент-исполнитель является членом нерезидентной группы, что может быть неизвестно организатору мероприятия). В более общем плане можно утверждать, что, учитывая характер деятельности и тот факт, что некоторые налоговые проблемы (например, выявление деятельности) возникают в обеих ситуациях, аналогичная система должна применяться к резидентам и нерезидентам.

62. Однако создание специальных систем налогообложения артистов и спортсменов неизбежно отделяет их от других категорий налогоплательщиков, будь то резиденты или нерезиденты. В некоторых странах, по-видимому, это может создавать трудности, хотя специальные системы могли бы быть разработаны для решения проблем с определёнными другими категориями (например, субподрядчиками). В этих странах существует мнение, что для противодействия уклонению от уплаты налогов и избежанию налогов в этой области предпочтительно использовать пути и средства, которые не отделяли бы артиста или спортсмена от основных категорий налогоплательщиков, к которым они относятся, то есть поставщиков зависимых или независимых услуг.

63. Следует отметить, что во избежание каких-либо различий в подходе налог у источника может охватывать всех самозанятых, а не только самозанятых артистов или спортсменов, или независимых подрядчиков. Он мог бы применяться как к резидентам, так и к нерезидентам. Кроме того, как видно из французского законодательства, некоторые меры противодействия в случае зависимых услуг (иностранная «артистическая компания») могут быть применены ко всем соответствующим видам услуг. Такие более общие инструменты были бы полезны при работе с доходами от других видов гастрольной деятельности.

IV. ТОЛКОВАНИЕ И ПРИМЕНЕНИЕ ДВУСТОРОННИХ КОНВЕНЦИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

A. Введение

64. В Модельной конвенции 1977 года содержится множество положений, которые могут влиять на налогообложение артистов и спортсменов. Такие лица часто получают доходы различных видов и из нескольких источников, поскольку обстоятельства, при которых они осуществляют свою деятельность, могут значительно различаться.

65. Однако налогообложение их доходов регулируется по существу положениями статьи 17 Модельной конвенции, которая предусматривает:

1. Невзирая на положения статей 14 и 15, доход, полученный резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности в таком качестве, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

2. Если доход от личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом качестве, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, то такой доход может, невзирая на положения статей 7, 14 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена. R (7)

66. Причины этих положений в Модельной конвенции изложены в пяти пунктах Комментария, по которым было сделано замечание Канадой и Соединенными Штатами.

B. «Персональная сфера действия» статьи 17

1. Определения «артистов» и «спортсменов»

67. Первый рассмотренный вопрос заключался в том, являются ли термины «артисты» (как это указано в названии статьи 17), «исполнители» и «спортсмены» достаточно широкими, чтобы охватить всех лиц, которых желательно облагать налогом в соответствии со статьей 17.

68. Что касается «артистов», было отмечено, что пункт 1 Статьи включает примеры лиц, которые считались бы таковыми. Однако эти примеры не должны рассматриваться как исчерпывающие. Было согласовано, что невозможно дать точное определение «артиста» и что может возникнуть большое разнообразие ситуаций. С одной стороны, этот термин явно включает артиста эстрады, киноактера, актера (включая, например, бывшего спортсмена) в телевизионной рекламе. Статья 17 может также применяться к артистам и спортсменам, участвующим в деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если присутствует развлекательный характер. С другой стороны, докладчики на конференциях и лица, дающие интервью на телевидении, явно не являются «артистами» в значении статьи 17. Однако существует разнообразие промежуточных ситуаций, когда, например, появление на телевидении или публично может в целом рассматриваться как «выступление» в развлекательных целях, тем самым подпадая под действие статьи 17. В этой «серой зоне» необходимо пересматривать общий баланс деятельности соответствующего лица.

69. Было проведено обсуждение того, применяется ли и как статья 17 к промежуточному случаю «актера/продюсера» (или телеведущего/продюсера, или танцора/хореографа). Вывод заключался в том, что в таких случаях необходимо посмотреть, что преимущественно делает физическое лицо в стране, где происходит выступление. Если его деятельность в этой стране преимущественно исполнительского характера, статья 17 будет применяться ко всему полученному им доходу в этой стране. Если же, напротив, исполнительский элемент составляет незначительную часть того, что он делает в этой стране, весь доход не будет подпадать под действие статьи 17. В других случаях может потребоваться распределение. R (7)

70. Что касается спортсменов, было согласовано, что целью являлось охватить спортсменов в широком смысле этого слова. Этот термин не ограничивается тем, что традиционно считается спортивными соревнованиями (например, бегом, прыжками, метанием копья). Он также охватывает, например, футболистов, гольфистов, жокеев, игроков в крикет и теннисистов, а также автогонщиков.

71. Статья 17 также применяется к другим участникам публичных развлекательных мероприятий, таким как игроки в бильярд, и участники шахматных или бриджевых турниров.

2. Вспомогательный персонал, импресарио

72. Было рассмотрено, имеется ли, согласно нынешней формулировке Статьи 17, возможность охватить «вспомогательный» персонал артистов и спортсменов. Было достигнуто соглашение, что следует придерживаться узкой интерпретации и что как намерение, так и формулировка Статьи 17 в настоящее время не позволяют облагать налогом в соответствии со Статьей 17 продюсеров, кинорежиссеров, хореографов, технический персонал и т.д. Другие статьи Модельной конвенции 1977 г. применялись бы к такому вспомогательному персоналу (как правило, Статьи 14 или 15, а в некоторых случаях Статья 7).

73. В то время как доход, получаемый импресарио и т.д. за организацию выступлений артиста или спортсмена, находится за рамками Статьи 17, любой доход, который они получают от имени артиста или спортсмена, конечно же, подпадает под действие этой Статьи.

74. Поэтому было согласовано, что доход посредников может быть охвачен только путем дополнения текста Статьи, например, следующим образом: Правило, изложенное в пункте 1, должно применяться к доходу от личной деятельности, осуществляемой в качестве независимого специалиста или сотрудника любым лицом, участвующим в организации или проведении таких выступлений артистов или спортсменов.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

3. Толкование выражения «личная деятельность»

75. Выражение «личная деятельность» в пункте 1 Статьи, по-видимому, указывает на то, что пункт применяется к доходу, получаемому отдельным «исполнителем». Однако оркестры, хоровые общества и спортивные команды обычно являются юридическими лицами (имеют корпоративную форму). Поэтому возникает вопрос, подпадает ли под пункт 1 только доход, получаемый членами инкорпорированного оркестра и т.д., или же доход, поступающий компании в качестве «дохода компании», также охватывается этим пунктом. R (7)

76. Вывод, сделанный по этому вопросу, заключался в том, что пункт 1 применяется к доходу, получаемому прямо или косвенно индивидуальным артистом или спортсменом. В некоторых случаях доход не будет выплачиваться напрямую в Договаривающемся государстве, где проходит выступление, физическому лицу, его импресарио или агенту. Например, члену оркестра может выплачиваться заработная плата, а не оплата за каждое отдельное выступление. В этом случае Договаривающееся государство, где проходит выступление, вправе, согласно пункту 1, облагать налогом соответствующую часть заработной платы музыканта. Аналогично, когда артист или спортсмен работает, например, в компании одного лица, государство источника может облагать налогом соответствующую часть любого вознаграждения, выплачиваемого физическому лицу. Кроме того, если его внутреннее законодательство «прозрачно» для таких структур (entities) и рассматривает доход как непосредственно поступающий физическому лицу, пункт 1 позволяет государству, где проходит выступление, облагать налогом доход, полученный от выступлений на его территории и поступающий в структуру в пользу физического лица, даже если доход

фактически не выплачивается как вознаграждение физическому лицу (см. пункты 85-93 ниже для толкования положений пункта 2).

С. Доход, охватываемый Статьей 17

1. Доход, отличный от вознаграждения, получаемого артистами или спортсменами

77. Учитывая трудности, связанные с налогообложением артистов и спортсменов, получающих большое разнообразие видов дохода из различных источников, с точки зрения двойного налогообложения, первый возникающий вопрос касается сферы действия Статьи 17, то есть какие виды дохода подпадают или могут подпадать под ее положения.

78. Одна из возможных интерпретаций, наиболее узкая, заключается в том, что только доход, непосредственно получаемый от демонстрации – обычно публично или по телевидению, в отношении живого выступления или первой передачи записи – талантов артистов или спортсменов, подпадает под Статью 17, а все другие виды дохода должны облагаться налогом в соответствии с другими применимыми правилами Модельной конвенции 1977 г. Аргумент в поддержку этой интерпретации заключается в том, что, с учетом положений Статьи 17, артисты или спортсмены в принципе не должны облагаться налогом

иначе, чем представители других профессий, будь то самозанятые лица или лица, работающие по найму.

79. Таким образом, доход, полученный от контрактов на воспроизведение работы артиста (например, на записи, кассете или видеокассете), являющийся по своей природе роялти, должен регулироваться Статьей 12 (ср. пункт 13 Комментария к Статье 12). Доход от других независимых личных услуг подпадал бы под Статью 14. Это применялось бы, в частности, к доходу от спонсорства и к вознаграждению, получаемому от коммерческих предприятий за использование и, следовательно, продвижение спортивного инвентаря и одежды. Что касается прибыли от предпринимательской деятельности, не упомянутой явно в Статье 17, она подпадала бы под Статью 7. R (7)

80. Противоположное мнение заключается в том, что связи, существующие между различными видами деятельности исполнителей, сложность контрактов (часто так называемых «комплексных сделок»), регулирующих осуществление этой деятельности, и формы полученных платежей (часто квалифицируемые как «роялти» в целях избежания налогообложения) делают невозможным для налоговых органов идентифицировать каждый из них по отдельности, и поскольку платежи связаны между собой, все они должны быть включены в сферу действия Статьи 17.

81. Комитет признал, что сложность таких ситуаций действительно порождает серьезные трудности, хотя некоторые из проблем не были специфичными для этой области. Он счел, что систематическое использование решения, предложенного в пункте 80 выше, однако, лишило бы смысла многие положения – в частности, Статьи 12 и 14 – касающиеся другого косвенного дохода, обычно получаемого артистами и спортсменами сверх средств, выплачиваемых в качестве прямого вознаграждения. Более того, часто будут возникать значительные административные трудности при налогообложении такого косвенного дохода в стране, где проходит выступление, поскольку контракты, заключенные с фирмой в одной стране (например, на рекламу), очень часто будут охватывать осуществление деятельности по всему миру. Страна, где проходит выступление, часто не будет проинформирована о существовании такого дохода, и любое его распределение (например, на основе связи с конкретным выступлением) было бы проблематичным, с риском двойного налогообложения.

82. Комитет счел, что было бы нецелесообразно включать подлинные роялти в сферу действия Статьи 17. Было отмечено, что определение «роялти» согласно Статье 12 было довольно ограничительным, и ряд стран не считали бы рекламные и спонсорские сборы роялти. Страны, конечно же, могли бы проверять, действительно ли то, что налогоплательщик описывал как роялти, является роялти по смыслу Статьи 12: если нет, то могла бы применяться Статья 17.

83. Поэтому было согласовано, что в отношении применения Статьи 17 следует принимать во внимание степень связи дохода с фактической деятельностью артиста и спортсмена в соответствующей стране. В целом, статьи, отличные от Статьи 17, применялись бы всякий раз,

когда не было прямой связи между доходом и публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране. Напротив, рекламный или спонсорский доход, выплаченный специально в связи с выступлением (будь то до или после мероприятия) или серией выступлений, подпадал бы под Статью 17.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

84. Наконец, было согласовано, что компенсация, выплачиваемая артисту и спортсмену в случае отмены выступления организатором, подпадает под Статью 21, касающуюся «других доходов». Такая компенсация, следовательно, облагается налогом только в государстве резидентства артиста или спортсмена. R (7)

2. Доход, выплачиваемый лицу, отличному от артиста или спортсмена

85. Как отмечалось в пункте 76, пункт 1 Статьи применяется к доходу, получаемому прямо или косвенно индивидуальным артистом или спортсменом от его/ее личной деятельности. В некоторых случаях государство, где проходит выступление, сможет облагать налогом у источника хотя бы часть такого дохода. Однако это будет не всегда так, например, когда доход был выплачен организатором управляющей компании за выступление группы спортсменов, или когда команда, труппа, оркестр и т.д. сами по себе являются юридическим лицом.

86. В случае инкорпорированных команд, оркестров и т.д. доход от выступлений обычно выплачивается структуре (entity). Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 1 в стране, где дается выступление, в отношении любого вознаграждения или другого дохода, прямо или косвенно поступающего в их пользу в качестве платы за выступление. Возникает вопрос, облагается ли и каким образом налогом прибыль, полученная самим юридическим лицом от выступления.

87. Из-за ссылки на «личную деятельность» в пункте 1 Статьи 17 консенсус заключался в том, что этот пункт не применим к такой прибыли юридического лица, что поставило вопрос о применимости пункта 2 Статьи.

88. Пункт 2 Статьи 17 предусматривает, что если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом «в качестве такового», поступает другому лицу, то этот доход может облагаться налогом в стране, в которой осуществляется деятельность артиста или спортсмена. Первоначальная цель этого положения состояла в том, чтобы «противодействовать определенным схемам избежания налогообложения» со стороны артиста или спортсмена, заключившего контракт с компанией, которая фактически находится под его контролем. Артист мог бы заявить об освобождении от налога у источника согласно правилу 183 дней, при этом выплачивающая ему компания не подлежала бы налогообложению в отсутствие постоянного представительства (ПП) (см. пункт 4 Комментария к Статье 17 Модельной конвенции 1977 г.).

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

89. Комитет пришел к выводу, что в тексте пункта 2 нет ничего, что препятствовало бы его применению к инкорпорированным командам, труппам и т.д., даже несмотря на то, что первоначальное намерение было иным. Поэтому было согласовано, что положения Статьи 17 позволяют взимать налог с:

– Сумм, выплаченных артистам или спортсменам через отдельную структуру (entity), но поступающих им; R (7)

– Сумм, выделенных структуре (entity), но не выплаченных артисту или спортсмену, что приводит к косвенному налогообложению элемента прибыли, сохраняемого структурой (entity).

90. Однако несколько стран посчитали, что пункт 2 должен применяться только в случаях злоупотреблений, особенно с учетом текста пункта 4 Комментария к Статье 17.

91. Комитет отметил, что законодательство некоторых стран позволяет «просматривать» соглашения, предусматривающие использование структур (entities), и считать доход полученным артистом или спортсменом: в этом случае пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от такой деятельности на их территории. Другие страны не могут этого сделать. Если

выступление проходит в такой стране, пункт 2 позволяет этим странам облагать налогом прибыль, направляемую от дохода артиста или спортсмена к структуре (entity). Однако может быть так, что внутреннее законодательство некоторых стран не позволяет им применять такое положение. Такие страны вправе договариваться об альтернативных решениях или исключать пункт 2 из своих двусторонних конвенций (ср. пункт 5 Комментария).

92. Ранее рассмотрев применение пункта 2 к платежам, сделанным структуре (entity) в отношении выступлений артистов и спортсменов, когда они не контролируют эту структуру (entity) и не извлекают выгоду из этого дохода (см. пункты 89 и 91 выше), Комитет согласился, что существуют еще более веские причины для того, чтобы позволить государству источника облагать налогом весь доход, выплаченный собственной структуре (entity) исполнителя. Комитет также отметил, что аналогичные соображения, изложенные в пункте 83 выше относительно характера дохода, охватываемого Статьей, применимы и здесь.

93. По мнению Германии, налогообложение дохода, полученного компанией-резидентом третьей страны за деятельность, осуществляемую в Германии артистами, ею нанятыми, должно учитывать правовые отношения между немецким организатором и этой компанией. Если с третьей страной нет Соглашения об избежании двойного налогообложения, Федеративная Республика Германия в соответствии со своим внутренним законодательством (см. пункт 57) может полностью облагать налогом такой доход. Налог у источника взимается с валовых поступлений по ставке 15 процентов. То же самое относится к третьим странам, с которыми заключено Соглашение, содержащее положение, соответствующее пункту 2 Статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

D. Другие соответствующие вопросы

1. Исчисление дохода

94. Комитет отметил, что Статья 17 ничего не говорит о том, как должен исчисляться соответствующий доход. Внутреннее законодательство Договаривающегося государства должно определять размер любых вычетов расходов. Внутреннее законодательство различается в этой области, и некоторые предусматривают налогообложение у источника по соответствующей ставке, основанной на валовой сумме, выплаченной артистам и спортсменам. Такие правила могут также применяться к доходу, выплачиваемому группам или инкорпорированным командам, труппам и т.д. R (7)

2. Вопросы распределения

95. Комитет рассмотрел, требуют ли вопросы распределения, возникающие при применении Статьи 17, специальных решений. Как отмечалось ранее, только та часть сумм, выплачиваемых инкорпорированной труппе, оркестру и т.д., которая поступает артистам и спортсменам от «личного» проявления их талантов, облагается налогом в соответствии с пунктом 1. Поэтому часто будет трудно определить базу для налогообложения конкретного выступления – особенно когда членам труппы компания выплачивает заработную плату, получая вознаграждение, охватывающее «всемирную» деятельность труппы. Возможны будут только оценки, и налоговые органы государства источника и государства резидентства могут не согласиться с этой оценкой.

96. Аналогичные трудности возникнут при применении пункта 2 Статьи, когда трудно выделить долю «артистического» дохода, например, в единовременной выплате, произведенной компании-нерезиденту, которая относится к услугам, признанным не подпадающими под Статью 17.

97. Комитет признал трудности, связанные с необходимостью разделения, где это необходимо, «дохода артиста» и «дохода от других услуг», или с распределением заработной платы артиста или спортсмена, или спонсорского дохода, для оценки сумм, облагаемых налогом в государстве источника. Как отмечалось ранее (ср. пункт 94), Статья ничего не говорит о том, как должен исчисляться соответствующий доход, и применяется внутреннее законодательство. Комитет согласился, что связанные с этим проблемы не отличаются от других «классических» проблем распределения и не требуют специальных комментариев.

3. Культурные мероприятия, поддерживаемые из государственных средств

98. Комитет отметил растущую тенденцию в организации культурных мероприятий с соответствующими требованиями об освобождении от налогов, что иногда приводило к злоупотреблениям. Решение о том, следует ли предоставлять специальные льготы артистам или организаторам таких мероприятий, лучше всего оставить на усмотрение двустороннего соглашения между Договаривающимися государствами. Однако представляется желательным предложить стандартное положение для включения в двусторонние конвенции. Такие освобождения должны основываться на четко определяемых и объективных критериях, чтобы гарантировать их предоставление только там, где это предполагалось. Дискреционные выражения, такие как «культурный обмен», могут легко привести к неясности относительно того, что именно должно охватываться освобождением. Например, освобождение могло бы быть ограничено мероприятиями, специально финансируемыми правительством, или где выполняются определенные условия (например, деятельность некоммерческих организаций). Такое положение могло бы гласить следующее:

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Положения пунктов 1 и 2 не применяются к доходу, полученному от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве артистами или спортсменами, если визит в это государство существенно поддерживается государственными средствами другого Договаривающегося государства или его политического подразделения или местного органа власти. R (7)

4. Субсидиарное право налогообложения для государства резидентства

99. Положения статьи 17 могут привести к двойному неналогообложению, когда, с одной стороны, страна выступления артиста или спортсмена не может осуществлять налоговые полномочия, предоставленные ей в соответствии с Конвенцией (например, потому что по внутреннему законодательству доход не облагается налогом или специально освобожден от него), а с другой стороны, страна резидентства применяет метод освобождения для устранения двойного налогообложения. Это рассматривается как серьезная проблема соблюдения налогового законодательства в государствах резидентства. Проблема непосредственно затрагивает только те государства резидентства, которые применяют метод освобождения для устранения двойного налогообложения (либо в соответствии с внутренним законодательством, либо в соответствии с конвенцией). Проблема возникает не только тогда, когда доход не облагается налогом у источника; даже если доход облагается налогом в стране, в которой он получен, ставка часто значительно ниже, чем ставка прогрессивной шкалы налогообложения, которая применялась бы государством резидентства. Некоторые государства крайне недовольны этой ситуацией и в таких случаях прибегают к использованию метода кредита (зачета).

100. Комментарий к статье 17 ссылается на эту проблему при рассмотрении особого случая компаний артистов (в пункте 5 текста) и предлагает в качестве решения либо использование метода кредита (зачета), либо признание вспомогательного права на налогообложение для государства резидентства. Этому государству будет разрешено облагать налогом данный доход, если это не было сделано в стране, где осуществляется выступление. Первое из этих решений также упоминается в более общем контексте в пунктах 32 и 47 Комментария к статье 23 A. В случаях, когда государство не может использовать метод кредита (зачета), оно, конечно, должно принять второе решение.

101. Вывод Комитета по этому вопросу заключается в том, что ничто не препятствует двум Договаривающимся государствам принимать одно или другое из этих двух

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

возможных решений в двусторонней конвенции. Они должны стремиться к этому, когда существует высокий риск двойного неналогообложения, уклонения от уплаты налогов или их избежания.

5. Треугольные случаи

102. Ряд трудностей, с которыми сталкиваются государства, связан с ситуациями с участием трех стран. R (7) Один из таких случаев — когда артист является резидентом Государства A, выступает в Государстве S и нанят по эксклюзивному «кабальному» контракту «теневой компанией»,

расположенной в Государстве B, не имеющем договорных отношений (например, в налоговой гавани), которая предоставляет услуги артиста продюсеру в Государстве S за вознаграждение. Тогда возникает вопрос, может ли Государство S облагать налогом вознаграждение в отношении выступления артиста. На этот вопрос следует дать утвердительный ответ, поскольку статья 17 Конвенции между A и S, которая применяется к артисту, являющемуся резидентом Государства A, предоставляет Государству S право на налогообложение, и, кроме того, это право не ограничивается какой-либо конвенцией между A и B.

103. В другой ситуации с участием трех стран артист является резидентом третьего Государства B, тогда как «теневая компания» учреждена в Государстве A. Даже если существует конвенция между A и S, «теневая компания» в Государстве A не могла бы утверждать, что вознаграждение, выплаченное продюсером выступления в Государстве S, представляет собой прибыль от предпринимательской деятельности, полученную без вмешательства постоянного представительства (ПП), поскольку пункт 7 статьи 7 предусматривает, что эта статья не применяется к «видам дохода, которые рассматриваются отдельно в других статьях» конвенции между A и S.

104. Следовательно, представляется неважным, где проживает исполнитель, поскольку он будет либо в Государстве, которое подписало конвенцию с Государством S (где осуществляется деятельность), согласно условиям которой Государство S имеет право на налогообложение, либо в Государстве, которое не имеет конвенции с Государством S, чье право на налогообложение, следовательно, не может быть ограничено.

V. ВЫВОДЫ A. Предлагаемые улучшения во внутренней сфере

105. Этот обзор трудностей, с которыми сталкиваются налоговые администрации при эффективном налогообложении артистов и спортсменов, а также обсуждения опыта стран в борьбе с законодательством о противодействии, привел Комитет к предварительным рекомендациям. Согласившись с принципом, согласно которому деятельность должна облагаться налогом в стране выступления, было установлено, что существует множество случаев, когда по практическим или юридическим причинам такое налогообложение в настоящее время было невозможно или неэффективно. Поэтому улучшения следует искать в первую очередь во внутренней сфере. Следует признать, что при внесении внутренних изменений страны могут иметь различные подходы к надлежащему порядку обращения с артистами и спортсменами-резидентами и

спортсменами-нерезидентами, или с исполнителями и другими налогоплательщиками, и они упоминаются в следующем разделе. Однако могут быть предложены следующие улучшения: a) Освобождения от налогов для художественных или спортивных мероприятий различаются по степени в разных странах и зависят от суверенных прав. Однако там, где они существуют, они могут приводить к значительным неравенствам, тем самым препятствуя соблюдению налогового законодательства. R (7) Также с технической точки зрения специальные уступки некоторым частям отрасли могут нанести ущерб надлежащему функционированию налоговой системы; б) Информация: требуется эффективная и всеобъемлющая система сбора информации. Создание специальных подразделений для этой цели облегчило бы централизацию доступной информации и связь с иностранными партнерами (см. раздел B ниже); в) Начисление и сбор: в дополнение к более строгим обязательствам по бухгалтерскому учету и отчетности для организаторов, могут быть созданы системы налога у источника по довольно высоким ставкам для охвата выплат самозанятым артистам и спортсменам, а также лицам (включая компании), предоставляющим услуги артистов и спортсменов. Хотя специальные налоги представляют собой полезную систему для налогообложения таких людей, они, по-видимому, имеют недостатки, особенно в международном контексте. С точки зрения расследования желателен централизованный подход для решения более крупных внутренних дел или дел, связанных с ответственностью иностранных артистов и спортсменов.

B. Предлагаемые улучшения в международной сфере

1. Расширенный обмен информацией

106. Из опыта стран следует, что, за исключением нескольких государств, мало информации получается через статью об обмене информацией в конвенциях об избежании двойного налогообложения. Комитет рекомендует государствам-членам более интенсивно использовать такой обмен, либо по запросу, либо, предпочтительно, спонтанно, когда налоговые органы Договаривающегося государства узнают, что некоторые из их резидентов собираются посетить другое Государство, или когда резидент этого Государства оказал услуги в первом упомянутом Государстве. Предполагается, что компетентные органы могли бы с пользой издавать специальные инструкции или руководящие принципы для осуществления обмена информацией в этой области. В отсутствие эффективного обмена информацией доход артистов и спортсменов, вероятно, будет облагаться очень легко или даже совсем не облагаться налогом, когда в Государстве выступления предусмотрено освобождение.

107. Следует признать, что Государству может быть трудно информировать другое Государство о предстоящих визитах. Однако некоторые страны с развитой (возможно, централизованной) информационной системой по художественной и спортивной деятельности могут быть в состоянии отправлять такую предварительную информацию. Что касается информации, которая понадобится Государству резидентства исполнителей для внутреннего налогообложения, то существует довольно много деталей, передача которых может быть согласована и организована: информация, необходимая для проверки фактов о выступлении, суммы выплаченных средств (как вознаграждение, так и налог, удержанный у источника), характер налога у источника, заявленное артистом R (7) резидентство и т.д. Комитет отметил, что в странах, где существовали специальные налоги (Норвегия и Швеция), эти налоги охватывались двусторонними конвенциями, но положения об обмене информацией на практике не действовали, потому что такие налоги обрабатывались органами или учреждениями вне обычной налоговой администрации, которые не были знакомы с процедурами обмена информацией в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения. Хотя быстрый, автоматический или спонтанный обмен был бы желателен, соответствующие процедуры поэтому трудно установить в данном случае.

2. Содействие в сборе

108. Как было замечено при рассмотрении внутренних аспектов налогообложения развлекательной деятельности, существенные проблемы со сбором налогов возникают из-за мобильности артистов и спортсменов, особенно для стран, где артисты и спортсмены облагаются налогом по оценке. Кроме того, такова природа отрасли, что крупные налоговые счета, относящиеся к периоду популярности и достатка, иногда приходят в то время, когда популярность угасла, а деньги потрачены. Некоторые страны, по-видимому, достаточно успешно обеспечивают соблюдение требований, что сочетает в себе систему мониторинга перемещений артистов и спортсменов с налоговой задолженностью, а также централизованный подход к работе с такими людьми, посещающими страну. Однако в большинстве случаев в этой области также требуется международное сотрудничество. Поэтому страны, которые имеют или могли бы иметь внутренние полномочия по принудительному взысканию налогов, взимаемых за границей, должны быть поощрены к заключению конвенций, предусматривающих содействие в возврате налоговых требований, будь то в двустороннем (ср. Модель ОЭСР) или многостороннем порядке.

109. Наконец, следует отметить, что в случаях, когда различные национальные толкования соответствующих положений соглашений об избежании двойного налогообложения приводят к двойному налогообложению, страны должны быть готовы использовать процедуру взаимного согласования (MAP) для разрешения таких разногласий.

Примечания и Ссылки Примечания

1. Первая называлась «Тенденции в международном налогообложении: лизинг оборудования и сдача рабочей силы в аренду», ОЭСР, 1985.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧАЕМОГО ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2. Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Ирландия, Япония, Люксембург, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Испания, Швеция, Швейцария, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты.

3. Только Швейцария сообщила об отсутствии особых проблем в этой области.

4. Недекларирование дохода, конечно, может происходить и там (например, частичные выплаты «мимо кассы»), но опять же, та же проблема возникает и для других профессий.

5. Сообщается, что в основном расположены в Швейцарии и Лихтенштейне. R (7)

6. Это также создает проблемы в соответствии с конвенциями об избежании двойного налогообложения, которые рассматриваются в Части IV.

7. По практическим причинам налог на заработную плату иногда рассматривается как окончательный налог (например, в Германии и Нидерландах).

8. Еще один интересный случай избежания выглядит следующим образом: Ресторан заключает договор с иностранной компанией, согласно которому музыканты, звезды шоу и т.д., нанятые компанией, выступают в ресторане. Ресторан предоставляет только помещение и сам не выплачивает никаких гонораров за выступления или других сборов. Иностранная компания получает доходы от платы за вход. У компании велик соблазн оставить доходы недекларированными в своей родной стране.

9. Меры, существующие в некоторых странах для противодействия общему уклонению от уплаты налогов, не упоминаются в данном Разделе, хотя они могут быть полезны в некоторых случаях.

10. Проблемы могут возникнуть, когда налог удерживается только с выплат нерезидентам (см. канадский опыт, пункт 31 выше).

11. Аналогичный налог взимался до 1982 года в Дании. Когда период выступления превышал 14 дней или в случае общего ангажемента продолжительностью не менее одной недели, выплаты артистам-нерезидентам характеризовались как доход, подлежащий ограниченному налогообложению в Дании, и облагались 20-процентным валовым налогом у источника. Недавнее изменение в судебной практике теперь препятствует налоговым органам взимать налог: доход теперь облагается налогом только в том случае, если артист пребывает в Дании более 6 месяцев.

12. После повышения ставок специального налога на артистов в Норвегии с 1 января 1983 г. (с 10–20 процентов до 15–30 процентов от валовых выплат) опыт показывает, что теперь найден соответствующий баланс в уровнях налогов, что снижает спекуляции, наблюдавшиеся ранее в отношении преимуществ уплаты специального налога вместо обычного подоходного налога.

13. Стоит также упомянуть, что меры такого рода могут применяться, как и в случае с Францией, к оказанию услуг любого рода, а не только к услугам артистов и спортсменов.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ

СТАТЬЯ 17

R (7) Артисты и спортсмены

1. Невзирая на положения статей 14 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыкант, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом качестве, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, такой доход, невзирая на положения статей 7, 14 и 15, может облагаться налогом в том Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

Комментарий к статье 17 относительно

налогообложения артистов и спортсменов

1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляются их личные действия в этом качестве, независимо от того, являются ли они независимыми или зависимыми по характеру. Это положение является исключением из правил статьи 14 и пункта 2 статьи 15, соответственно.

2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и спортсменов, выступающих за границей. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурному обмену. Чтобы преодолеть этот недостаток, заинтересованные Государства могут по взаимному соглашению ограничить применение пункта 1 независимой деятельностью, добавив его положения к положениям статьи 14. В таком случае артисты и спортсмены, выступающие за заработную плату или оклад, автоматически подпадали бы под действие статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные в пункте 2 этой статьи.

3. Положения настоящей статьи не применяются, когда артист или спортсмен нанят правительством и получает доход от этого правительства. Такой доход должен рассматриваться в соответствии с положениями статьи 19. Некоторые конвенции содержат положения, исключающие артистов и спортсменов, работающих в организациях, которые субсидируются из государственных средств, из сферы применения статьи 1. Положения настоящей статьи не препятствуют Договаривающимся государствам двусторонне согласовывать особые положения, касающиеся таких артистов и спортсменов.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА, ПОЛУЧАЕМОГО ОТ РАЗВЛЕКАТЕЛЬНОЙ И СПОРТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4. Целью пункта 2 является противодействие определенным схемам избежания налогов в случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой компании-артиста, таким образом, что доход облагается налогом в Государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия в отсутствие постоянного представительства (ПП). R (7) Пункт 2 позволяет Государству, в котором происходит выступление, взимать налог с прибыли, отвлеченной от дохода артиста или спортсмена в пользу предприятия, если, например, артист или спортсмен имеет контроль или права на таким образом отвлеченный доход, или получил, или получит какую-либо выгоду прямо или косвенно от этого дохода. Однако может быть, что внутреннее законодательство некоторых Государств не позволяет им применять такое положение. Такие Государства свободны согласовывать альтернативные решения или исключать пункт 2 из своей двусторонней конвенции.

5. В случаях, рассматриваемых в пункте 2, если метод освобождения для устранения двойного налогообложения используется Государством резидентства лица, получающего доход, это Государство было бы лишено возможности облагать налогом такой доход, даже если Государство, где осуществлялась деятельность, не могло бы воспользоваться своим правом на налогообложение. Поэтому считается, что в таких случаях следует использовать метод кредита (зачета). Тот же результат может быть достигнут путем предоставления вспомогательного права на налогообложение Государству резидентства лица, получающего доход, если Государство, где осуществляется деятельность, не может воспользоваться правом, предоставленным ему пунктом 2. Договаривающиеся государства свободны выбирать любой из этих методов, чтобы гарантировать, что доход не избегает налогообложения.

Замечание к Комментарию

6. Канада и Соединенные Штаты придерживаются мнения, что пункт 2 Статьи применяется только к случаям, упомянутым в пункте 4 выше, и эти страны предложат поправку в этом отношении при проведении переговоров по конвенциям с другими государствами-членами.

Оговорки к статье

7. Греция и Португалия оставляют за собой право применять положения статьи 17, а не 19, к доходам государственных артистов и спортсменов.

8. Япония оставляет за собой право применять положения настоящей статьи к доходам, полученным в связи с торговлей или предпринимательской деятельностью артистами или спортсменами, работающими на правительство.

9. Соединённые Штаты сохраняют за собой право ограничивать пункт 1 ситуациями, когда артист или спортсмен находится в другом Государстве в течение определённого периода или зарабатывает определённую сумму.

R (7)

Переопределение налоговых договоров (принято Советом ОЭСР 2 октября 1989 г.)

Содержание R (8)

I. Проблема ..... **R(8)-2**
II. Юридический анализ переопределения налоговых договоров ..... **R(8)-3**
i) Предварительные замечания ..... **R(8)-3**
ii) Обязательство по исполнению договоров в соответствии с международным правом ..... **R(8)-4**
iii) Приоритет договорных обязательств во внутреннем праве ..... **R(8)-5**
iv) Толкование и применение договоров ..... **R(8)-7**
III. Средства правовой защиты в соответствии с международным правом в случае несоблюдения стороной своих договорных обязательств ..... **R(8)-8**
IV. Случаи переопределения налоговых договоров на национальном уровне ..... **R(8)-9**
V. Позиция Комитета по налоговым вопросам ..... **R(8)-10**
VI. Предложения по действиям ..... **R(8)-11**
Примечания и ссылки ..... **R(8)-12**
ПРИЛОЖЕНИЕ A. Рекомендация Совета относительно переопределения налоговых договоров ..... **R(8)-13**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ПРОБЛЕМА

1. Соглашения об избежании двойного налогообложения (налоговые договоры)1 являются важнейшим элементом в содействии экономическим отношениям между Государствами и стимулировании потоков капитала и рабочей силы. Они образуют прочную и надёжную основу для налоговых отношений между Государствами. Они ограничивают и регулируют налоговую юрисдикцию Государств, заключающих их, с тем чтобы обеспечить упорядоченное применение внутреннего налогового законодательства часто совершенно различных систем. Их важность подчёркивается большим количеством действующих в настоящее время соглашений и тем фактом, что международные организации и деловое сообщество неоднократно рекомендуют расширение и улучшение договорной сети. R (8)

2. Определённость, которую налоговые договоры приносят в международные налоговые вопросы, в последние несколько лет ставилась под сомнение и в некоторой степени подрывалась тенденцией в некоторых Государствах принимать или предлагать внутреннее законодательство, которое может переопределять положения налоговых договоров. В этой записке, которая рассматривает последствия таких действий национальных законодательных органов, термин «переопределение налоговых договоров» относится к ситуации, когда внутреннее законодательство Государства отменяет положения либо отдельного договора, либо всех договоров, до настоящего времени действовавших в этом Государстве. Законодательство может принимать форму положения о том, что положения договора должны игнорироваться при определённых обстоятельствах (например, в случаях договорного шоппинга или других форм злоупотреблений). Законодательство также может иметь эффект переопределения налоговых договоров, даже если в законодательстве как таковом не делается ссылка на положения договора, поскольку внутреннее толкование действия такого законодательства в отношении положений договора имеет тот же эффект на практике. Некоторые гипотетические примеры переопределения налоговых договоров приведены в Разделе IV этой записки.

3. В этой записке далее анализируется переопределение налоговых договоров с трёх различных точек зрения. Во-первых, она рассматривает соответствующие нормы международного и внутреннего права и взаимосвязь между ними. Во-вторых, она рассматривает возможные средства правовой защиты в случае переопределения. В-третьих, она анализирует различные практические случаи, включая мотивацию переопределения налоговых договоров в любой конкретной ситуации. Затем в записке представлена позиция Комитета по налоговым вопросам по данному вопросу и даны предложения по действиям на международном и внутреннем уровнях, включая способы решения конкретных ситуаций, которые Государства пытались разрешить путём переопределения налоговых договоров.

4. Однако вначале следует отличать тот вид переопределения налоговых договоров, который в первую очередь рассматривается в этой записке, от других ситуаций, которые либо связаны с переопределением налоговых договоров, либо схожи с ним и могут иметь те же последствия. Три из этих ситуаций описаны ниже, и комментарии к ним даны либо ниже, либо далее в этой записке.

а) Государство может принять закон, чтобы отменить действие судебного решения, которое отклоняется от общего толкования положения, основанного на тексте договора, которое было явно принято или молчаливо подразумевалось Договаривающимися государствами. В этом случае не считается, что какой-либо ущерб наносится основе международных налоговых отношений, если компетентные законодательные и административные органы затронутых Государств согласны с тем, что судебное решение противоречит их намерениям. В действительности, именно решение Суда в первую очередь может рассматриваться как переопределяющее договор;

б) Государство может изменить определение термина, используемого в его внутреннем законодательстве, который также используется в положениях договора, но не определён конкретно для целей договора. В этом случае переопределения не происходит, если договор содержит положение, по существу аналогичное тому, что закреплено в пункте 2 статьи 3 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения 1977 года, которое предусматривает, что при применении договора Договаривающимся Государством любой термин, не определённый в договоре, если из контекста не вытекает иное, имеет то значение, которое он имеет по законодательству этого Государства в отношении налогов, к которым применяется договор. Не могло предполагаться, что, заключив договор, Государство не сможет изменять определения терминов, используемых в его внутреннем законодательстве, при условии, что такие изменения совместимы с контекстом договора; R (8) в) Наконец, вновь принятое внутреннее законодательство может быть несовместимо с положением договора, при этом компетентные органы не намеревались, и даже не подозревали о таком эффекте.

5. Таким образом, вид переопределения налоговых договоров, который в первую очередь рассматривается в этой записке, — это принятие внутреннего законодательства, которое, по замыслу законодательного органа, должно иметь последствия, явно противоречащие международным договорным обязательствам.

II. ЮРИДИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПЕРЕОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ДОГОВОРОВ **i) Предварительные замечания**

6. Юридическое последствие переопределения налоговых договоров должно быть рассмотрено как с точки зрения международного, так и внутреннего права.

7. В соответствии с договором Договаривающиеся государства взаимно обязуются соблюдать и применять положения договора. Это принцип «pacta sunt servanda». Переопределение налоговых договоров подразумевает, что Государство законодательным актом отдаёт предпочтение внутреннему праву перед международным правом и, таким образом, отказывается выполнять определённые обязательства, вытекающие из договорной связи, на основании того, что договорные обязательства противоречат внутреннему праву. Следовательно, когда происходит переопределение налоговых договоров, имеет место нарушение договора. Следует отметить, что нарушение договора происходит, когда переопределяющее законодательство принимается законодательным органом, а не только тогда, когда оно применяется к конкретным случаям. Любое нарушение договора влияет на международные отношения затронутого Государства с другими Государствами, и права и обязательства, возникающие из такого действия, должны определяться в соответствии с нормами международного права.

ii) Обязательство по исполнению договоров в соответствии с международным правом

8. Налоговые договоры — это международные соглашения, заключаемые между Государствами в письменной форме и регулируемые международным правом. Венская конвенция о праве международных договоров, вступившая в силу 27 января 1980 г., содержит правила, применимые к договорам, заключенным после её вступления в силу между Государствами, являющимися сторонами Конвенции. По состоянию на 31 декабря 1988 г. её сторонами были 56 Государств, включая следующие страны-члены ОЭСР: Австралия, Австрия, Канада, Дания, Финляндия, Германия, Греция, Италия, Япония, Нидерланды, Новая Зеландия, Испания, Швеция и Соединённое Королевство. Люксембург и Соединённые Штаты подписали, но не ратифицировали Венскую конвенцию. Что касается Государств, не являющихся сторонами Венской конвенции, или договоров, заключённых до её вступления в силу, применимыми являются принципы обычного международного права. Однако, поскольку большинство принципов, закреплённых в Венской конвенции, были выведены из обычного международного права, эта записка будет ссылаться на принципы, изложенные в этой Конвенции. R (8)

9. Обязательство «pacta sunt servanda» является одним из фундаментальных, общепризнанных принципов права международных договоров, которое было кодифицировано в преамбуле и в статье 26 Венской конвенции, гласящей: «Каждый действующий договор обязателен для его участников и должен добросовестно ими выполняться».

10. «Обязателен для участников» означает, что договор обязателен для субъекта международного права как такового, т.е. для Государства в целом. Не имеет значения, какой орган представлял Государство при вступлении в договорные обязательства, и был ли процесс, посредством которого Государство стало связанным, одобрен парламентом или нет. Государство связано даже в том случае, если его согласие в этом отношении было выражено органом, выходящим за пределы его компетенции, или с нарушением конституционных процедур, если только это нарушение не было очевидно для других сторон (ср. статья 46 Венской конвенции). «Должен добросовестно выполняться» означает, что международное право требует от Государств выполнять положения договора. От каждого отдельного Государства, особенностей его конституционной и правовой системы, а также от характера самого договора зависит, как происходит такое выполнение. Международное право, однако, озабочено не способами и средствами достижения выполнения, а исключительно результатом.

11. Статья 27, подчёркивая, что внутреннее право не может служить оправданием несоблюдения договорных обязательств, повторяет принцип, который можно рассматривать как уже подразумеваемый в статье 26. Это может относиться к случаям, когда национальные законодательные или административные органы принимают меры, противоречащие существующим договорным обязательствам. Согласно статье 27, такие внутренние трудности или даже невозможности не могут быть представлены в качестве юридически обоснованного оправдания в отношениях между Государствами, т.е. в соответствии с международным правом.

12. Таким образом, можно сказать, что в соответствии с международным правом договоры должны соблюдаться сторонами до тех пор, пока они действительны, и если они не были официально денонсированы. Внутреннее законодательство (будь то после подписания или иное) или другие причины никоим образом не влияют на продолжающееся существование этого международного обязательства. Все другие стороны договора вправе настаивать на соблюдении стороной, не выполняющей свои обязательства. R (8) **iii) Приоритет договорных обязательств во внутреннем праве**

13. Согласно положениям статьи 1, Венская конвенция имеет действие только между Государствами. Источником прав и обязательств для физических лиц и органов в Государстве является его внутреннее право. Хотя статья 27 Венской конвенции не допускает положения внутреннего права в качестве оправдания несоблюдения между Государствами, она имплицитно признаёт, что может существовать противоречащее внутреннее право. Это согласуется с двумя основными доктринами, объясняющими взаимосвязь между международным и внутренним правом: в то время как «дуалистическая» доктрина считает, что международное и внутреннее право — это две полностью независимые системы, каждая из которых регулирует различные отношения и имеет различные источники, «умеренная монистическая» доктрина рассматривает международное и внутреннее право как часть единой общей системы, но тем не менее признаёт действительное существование внутреннего права, противоречащего международному праву.

14. От правовой системы каждого Государства зависит, как и на каком уровне международное право (договоры, обычное право и общие принципы) получает действие на национальном уровне. Уровень, приписываемый договорным обязательствам, инкорпорированным во внутреннее право, определяет, являются ли отступления от них неконституционными или нет. В конечном итоге выбор заключается между предоставлением приоритета либо международным обязательствам Государства, либо суверенитету решения избранных представителей страны. «Переопределение налоговых договоров» во внутреннем праве может быть автоматически предотвращено, если согласно Конституции Государства договорному обязательству придаётся более высокая ценность, чем внутреннему праву, или если Государство рассматривает договорное право как «lex specialis», которому должен быть отдан приоритет во внутреннем праве. Если договорные обязательства рассматриваются как имеющие – в лучшем случае – тот же статус, что и внутреннее право, они могут в некоторых национальных правовых системах подпадать под действие правила «lex posterior derogat legi priori» (т.е. более поздний закон отменяет более ранний закон). Однако на практике эту ситуацию определить не так просто, поскольку этот принцип применяется только

тогда, когда возникают противоречия между новым законом и более ранним законом, и хорошо известно, что суды неохотно толкуют договоры как несовместимые с внутренним правом (и наоборот).

15. В этом отношении страны-члены ОЭСР находятся в различных положениях. Например, статья 55 Конституции Франции 1958 года предусматривает, что договоры, надлежащим образом ратифицированные или принятые, с момента их опубликования обладают верховенством над обычными законами.2 Аналогичный принцип закреплён в статье 94 Конституции Нидерландов. Здесь договорные обязательства преобладают, также в соответствии с внутренним правом, над любыми противоречащими положениями более ранних и более поздних законов. С другой стороны, Соединённые Штаты предпочли, в соответствии со статьёй VI, пунктом 2, своей Конституции, придать договорным обязательствам равный статус с внутренним правом и, таким образом, подчинить такие обязательства правилу «lex posterior» в случае непримиримых конфликтов. В Федеративной Республике Германия статья 59, пункт 2, Основного закона предусматривает трансформацию договора во внутреннее право, и таким образом трансформированные договоры обычно имеют преимущество над национальным правом. В Соединённом Королевстве внутреннее законодательство, имплементирующее договорные обязательства, может быть изменено или отменено более поздним законодательством. В соответствии с Конституцией Финляндии, договоры, которые могут противоречить более раннему внутреннему праву, требуют одобрения Актом парламента и после такого одобрения будут иметь тот же статус, что и этот Акт. R (8)

16. В этом контексте также следует отметить тот факт, что многие страны-члены ОЭСР также являются Государствами-членами Европейского сообщества. Для них право Европейского сообщества, принятое на основе Договора о ЕЭС, Договора о ЕОУС, Договора о ЕВРАТОМ и других Договоров Сообщества, занимает особое место в правовой иерархии. Непосредственно применимые положения ЕС, по сути, являются правом, которое действует непосредственно во внутренней правовой системе и отменяет противоречащее внутреннее право. Однако следует отметить, что сами Европейские сообщества в своей регулятивной деятельности связаны нормами международного права.

17. Если конституционная система не исключает принятие законодательства, противоречащего международным обязательствам Государства, это не означает, что эти международные обязательства считаются не имеющими значения. Если они обладают такой властью, законодательные органы должны тщательно рассмотреть, использовать её или нет. В некоторых Государствах результат такого размышления почти всегда может быть в пользу соблюдения этих международных обязательств. В других случаях законодатели могут, в отдельных случаях, счесть определённые национальные интересы настолько преобладающими, что у Государства нет другого выбора, кроме как переопределить свои договорные обязательства.

18. Таким образом, приоритет договорных обязательств зависит от правовой системы каждого Государства. Последняя может допускать отступление, согласно внутреннему праву, от этих обязательств. Такое отступление является внутренне совершенно действительным и обязательным для органов и граждан Государства. Однако это не изменяет обязательств Государства перед другими Государствами в соответствии с международным правом.

iv) Толкование и применение договоров

19. Правила толкования, закрепленные в статье 31 Венской конвенции3, изложены в довольно общих терминах и могут применяться только в каждом конкретном случае. Однако требуются некоторые общие замечания:

а) Во-первых, статья 31 требует от Государств толковать договоры в свете их R (8) объекта и цели. Налоговые конвенции направлены в первую очередь на устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов, но также имеют целью справедливое распределение налоговых поступлений между двумя Договаривающимися государствами. Таким образом, любое толкование, достигающее этих целей, было бы предпочтительнее того, которое ведет к двойному налогообложению или к ненадлежащему двойному освобождению. Однако, поскольку двойное налогообложение является результатом налогообложения в двух Государствах, толкование договора на основе его объекта и цели требует высокой степени координации между Договаривающимися государствами;

b) Во-вторых, общее правило толкования должно основываться на положениях договора в их контексте. Это соответствует подходу, принятому в статье 3, пункт 2, Модельной конвенции ОЭСР, где контекст договора имеет приоритет над толкованием, вытекающим из национальных законов. Таким образом, толкование должно быть направлено на скоординированное применение в обоих Государствах, чтобы избежать двойного налогообложения или отсутствия налогообложения;

c) В-третьих, при описании контекста Венская конвенция ссылается на соглашения, как предшествующие договору, так и последующие, а также на практику; в случае налоговых конвенций это обычно требует постоянной координации между соответствующими налоговыми администрациями.

20. Все это приводит к выводу, что процесс толкования в случае налоговых конвенций должен опираться на координацию подходов налоговых органов для достижения основных целей, а именно: устранения двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов. По этой причине процедура взаимного согласования (MAP) между налоговыми органами была включена в налоговые конвенции не только для решения конкретных случаев, но и для устранения любых других трудностей или сомнений, возникающих в отношении толкования или применения конвенций.4 Это не означает, что конвенции могут толковаться только посредством официальной процедуры взаимного согласования (MAP) или путем переговоров, поскольку решения судов, очевидно, играют важную роль. Тем не менее, координация должна рассматриваться как определяющий элемент в процессе толкования.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

III. СРЕДСТВА ЗАЩИТЫ В МЕЖДУНАРОДНОМ ПРАВЕ В СЛУЧАЕ НЕСОБЛЮДЕНИЯ СТОРОНОЙ СВОИХ ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

21. Если несоблюдение заключается в принятии одной стороной законодательства, нарушающего договорные обязательства, международное право дает другой стороне право требовать отмены или, по крайней мере, неприменения такого законодательства. Первым шагом, который может и должен быть предпринят потерпевшей стороной, является подача официального протеста в R (8) письменной форме, немедленно после того, как правительство узнает о возможности отмены договора (treaty override), правительству стороны-нарушителя с изложением деталей отмены договора (т.е. нарушения договора) и настаиванием на соблюдении ею своих договорных обязательств.

22. В случае неудачи, средство правовой защиты от несоблюдения – прекращение действия договора или приостановление его действия другой стороной (сторонами) как следствие нарушения – кодифицировано в статье 60 Венской конвенции. Эта статья воплощает обычное международное право и практику. Следует отметить, что статья содержит отдельные положения, касающиеся двустороннего договора (пункт 1) и многостороннего договора (пункт 2).

23. Также важно отметить, что нарушение договора одной из сторон должно быть «существенным», как это определено в пункте 3 статьи 60, то есть заключаться в нарушении положения, имеющего существенное значение для достижения объекта или цели договора. Если одна сторона нарушает договор, другая сторона может отреагировать, но только способом, пропорциональным нарушению. Венская конвенция фактически предусматривает приостановление действия договора полностью или частично, тем самым предлагая различные возможности для урегулирования нарушения. Является ли «отмена договора» (treaty override) внутренним законодательством таким «существенным нарушением», зависит от обстоятельств каждого конкретного случая.

24. Следует также отметить, что были использованы слова «ссылаться на нарушение как на основание для прекращения», а не слова «может прекратить». Согласно Конвенции, потерпевшая сторона должна следовать процедурам, изложенным в статьях 65–68, для прекращения действия договора.

25. Что касается стороны, отменяющей договор, можно упомянуть так называемую «clausula rebus sic stantibus» (концепция, согласно которой существенное изменение обстоятельств может быть использовано в качестве причины для прекращения действия договора), поскольку на нее можно ссылаться для обоснования отменяющих положений. Это регулируется статьей 62 Венской конвенции. Однако это не оправдывает отмену договора (treaty override) как таковую, в частности,

частичную отмену, а лишь предоставляет основание для чрезвычайного прекращения действия договора в целом. Положения об отмене договора обычно не направлены на полное прекращение действия налоговой конвенции. Напротив, они направлены на одностороннее приостановление действия определенных положений договора в одном Государстве, в то время как в другом Государстве договор оставался бы применимым в полном объеме. Более того, «изменение обстоятельств» должно быть

ОТМЕНА НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

определено с объективной точки зрения, т.е. существенное изменение ситуации, существовавшей на момент заключения договора, и не может заключаться в простом изменении национальной политики. Следовательно, отмена договора (treaty override) обычно не может быть оправдана на основании «clausula rebus sic stantibus».

26. Следует добавить, что положения пункта 2 статьи 61 о последующей невозможности исполнения гласят следующее: «На невозможность исполнения не может ссылаться участник в качестве основания для прекращения действия, выхода из договора или приостановления его действия, если невозможность R (8) является результатом нарушения этим участником либо обязательства по договору, либо любого другого международного обязательства, которое он несет перед любым другим участником договора».

IV. СЛУЧАИ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТМЕНЫ ДОГОВОРА

27. Возможно, будет полезно привести несколько гипотетических примеров для иллюстрации национального законодательства, отменяющего договоры. Эти примеры не призваны отражать конкретное отменяющее законодательство в государствах-членах, но они могут иметь некоторое сходство с реальными случаями.

Случай 1

28. Государство A вводит новый налог у источника (withholding tax) на определенные виды дохода, такие как проценты или роялти. Налоговые конвенции Государства A предусматривают, что проценты и роялти освобождаются от налогообложения в государстве источника. По внутренним причинам Государство A принимает законодательство, согласно которому новый налог будет взиматься, и возврат не будет производиться, несмотря на его обязательства по налоговым конвенциям обеспечивать освобождение.

29. Это является прямым существенным нарушением – не просто потому, что одностороннее действие вводит новый налог, а потому, что эффект нового налога является существенным – договорных обязательств Государства A, что серьезно подорвет доверие международного сообщества к добросовестности Государства A в выполнении своих обязательств и даже в заключении договоров.

30. Поскольку нарушение является существенным, партнеры Государства A по договору имели бы основания для прекращения своих отношений по налоговой конвенции с Государством A. Однако прекращение могло бы нанести еще больший экономический ущерб и поставить под угрозу возможность нахождения приемлемого решения в будущем. Любая преднамеренная отмена договора (treaty override) может, таким образом, иметь очень серьезные последствия.

Случай 2

31. Государство B облагает налогом доходы от отчуждения недвижимого имущества (immovable property). Налогоплательщики нашли способ избежать уплаты налога, interposed в Государстве B компанию между собой и имуществом, и продавая акции этой компании, а не само недвижимое имущество. Государство B не может облагать налогом доход от продажи акций, поскольку его налоговые конвенции следуют статье 13 ОЭСР

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Модельной конвенции. Государство B принимает законодательство, согласно которому продажа акций любой компании, владеющей недвижимостью, считается продажей недвижимого имущества (immovable property) для целей применения его налоговых конвенций.

32. Действие такого законодательства противоречит обязательствам Государства B по налоговым конвенциям, даже если отменяющая мера явно предназначена для пресечения ненадлежащего использования его налоговых конвенций. Могут быть случаи, когда Государство B могло бы

успешно доказать наличие такого ненадлежащего использования и отказать в предоставлении R (8) льгот по договору, но это должно быть сделано в соответствии с существующими правилами. Этот тип случая может быть предметом процедуры взаимного согласования (MAP), но также может побудить Государство B направить уведомление о прекращении5 действия своих договоров (по крайней мере, с теми Государствами, чьи налоговые законы таковы, что будет достигнуто двойное освобождение).

33. Отмена договора (override) такого рода, как описано в пункте 31 выше, могла бы оправдать прекращение действия со стороны партнеров Государства B по налоговым конвенциям в соответствии со статьей 60 Венской конвенции. Однако, как и в Случае 1, этот путь может принести больше вреда, чем пользы. Частичное приостановление действия в соответствии с этой статьей (ограниченное положением, которое Государство B не соблюдает) со стороны партнеров Государства B могло бы быть адекватным ответом, но оно лишь оставило бы все как есть. В качестве альтернативы, партнеры Государства B могли бы проявить готовность решить проблему путем адекватного и быстрого пересмотра договоров.

V. ПОЗИЦИЯ КОМИТЕТА ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ

34. Комитет рассмотрел аргументы, которые могут быть выдвинуты в защиту использования отменяющего законодательства, и признал, что в ряде случаев легитимность преследуемой цели – в частности, когда она направлена на противодействие злоупотреблению конвенциями – хорошо обоснована, но Комитет по-прежнему решительно выступает против отменяющего законодательства. Государства-члены до сих пор воздерживались от принятия ответных мер (которые, по общему мнению, не способствовали бы лучшему взаимопониманию в международной налоговой сфере) против отменяющего законодательства, но Комитет отметил, что растет недовольство продолжающимся использованием такого законодательства, что может подорвать доверие к международной сети налоговых конвенций в целом.

35. Комитет не может согласиться с тем, что нарушения свободно принятых международных обязательств являются надлежащими способами изменения обязательств по налоговым конвенциям, и считает, что становится крайне необходимым сосредоточиться на других путях решения проблем, которые отменяющее законодательство стремится решить.

36. Когда существенные изменения вносятся во внутреннее законодательство (например, введение новых налогов у источника (withholding tax) или налогов на прирост капитала или на богатство), следует ожидать, что новая внутренняя политика будет включена в политику налоговых конвенций соответствующего Государства. Если возникает конфликт с

обязательствами этого Государства по налоговым конвенциям, единственным международно приемлемым способом устранения противоречащих положений является согласование соответствующих поправок к его налоговым конвенциям, а не посредством одностороннего отменяющего законодательства.

37. Можно утверждать, что это длительный процесс, и что некоторые партнеры по договору могут отказаться от вступления в переговоры. Комитет признает, что переговоры и пересмотр договоров действительно занимают много времени, но это фактор, общий для всех двусторонних переговоров, где должен быть найден надлежащий баланс преимуществ для обеих сторон. Любое одностороннее аннулирование R (8) конкретных обязательств нарушает такой баланс и должно быть осуждено. Комитет не согласен с утверждением, что государства-члены не желают пересматривать налоговые конвенции. Ряд факторов, таких как нехватка рабочей силы, бюджетные ограничения или даже отсутствие встречных предложений, могут создать видимость некоторого нежелания пересматривать договоры, но все государства-члены привержены устранению двойного налогообложения и делают это, о чем свидетельствует большое количество уже действующих налоговых конвенций. Однако такое нежелание может возникнуть, если Государство неоднократно не соблюдает свои международные обязательства, поскольку было бы бессмысленно договариваться об изменениях, которые могут быть не соблюдены.

38. Когда в ситуации, описанной в пункте 4 a) выше, судебное толкование отменяет предполагаемый эффект конкретного положения договора, или когда имеет место злоупотребление налоговыми конвенциями, Комитет считает, что необходимо принять быстрые меры для исправления ситуации. Это может быть достигнуто посредством внутреннего

законодательства, но соответствующее Государство должно сначала убедиться в наличии широкого консенсуса, что предполагаемое законодательство не наносит ущерба международным налоговым отношениям. В случае отсутствия такого консенсуса Комитет считает, что приемлем только пересмотр соответствующих налоговых конвенций. Упомянутый выше фактор времени также актуален в данном случае, но партнеры по договору, вероятно, достигнут соглашения быстрее в такой ситуации, поскольку цель по существу состоит в разъяснении того, что уже было предусмотрено.

39. Комитет считает, что его Рабочая группа № 1 по двойному налогообложению может быть использована в качестве форума для ранних консультаций по любым последствиям, которые государство-член считает ненадлежащими, для выработки адекватного толкования договоров и для обеспечения широкого консенсуса о том, что предполагаемое законодательство не наносит ущерба международным налоговым отношениям.

VI. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ДЕЙСТВИЯМ

i) Комитет по налоговым вопросам настоятельно призывает государства-члены избегать любого законодательства, которое представляло бы собой отмену договора (treaty override), как это определено в разделе I выше.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ii) Мотив для принятия законодательства, отменяющего договоры, может быть менее сильным, если все страны согласятся оперативно проводить двусторонние или многосторонние консультации для решения проблем, связанных с положениями договора, будь то проблемы, возникающие в их собственной стране, или поднятые странами, с которыми у них заключены налоговые конвенции. Рабочая группа № I Комитета по налоговым вопросам является подходящим форумом для содействия таким консультациям. R (8) Комитет намерен внимательно следить за изменениями во внутреннем законодательстве государств-членов и публично и решительно осуждать любые действия, которые представляли бы собой нарушение международных обязательств, включая доведение таких ситуаций до сведения Совета ОЭСР.

Примечания и ссылки Примечания

1. Данное примечание в первую очередь касается отмены договора (treaty override) в контексте подоходных налогов и корпоративных налогов, но соображения, изложенные в примечании, и рекомендации Совету, основанные на них, имеют общее применение к налогам и пошлинам, охватываемым Модельной конвенцией ОЭСР об имениях и наследствах и о дарениях.

2. При условии применения другой Стороной в отношении каждого договора.

3. Статья 31 Венской конвенции гласит следующее:

1. Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете его объекта и цели.

2. Для целей толкования договора контекст включает, помимо текста, в том числе его преамбулу и приложения:

a) любое соглашение, относящееся к договору, которое было заключено между всеми сторонами в связи с заключением договора;

b) любой документ, который был составлен одной или несколькими сторонами в связи с заключением договора и принят другими сторонами в качестве документа, относящегося к договору.

3. Наряду с контекстом принимаются во внимание:

a) любое последующее соглашение между сторонами относительно толкования договора или применения его положений;

b) любая последующая практика применения договора, которая устанавливает согласие сторон относительно его толкования;

c) любые соответствующие нормы международного права, применимые в отношениях между сторонами.

4. Особое значение придается термину, если установлено, что стороны имели такое намерение.

4. См. статью 25(3) Модельной конвенции ОЭСР.

5. Как предусмотрено в статье 30 Модельной конвенции ОЭСР.

ПРЕОДОЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ

ПРИЛОЖЕНИЕ A РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОТНОСИТЕЛЬНО ПРЕОДОЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ

(принята Советом ОЭСР 2 октября 1989 г.)

СОВЕТ, Принимая во внимание статью 5 b) Конвенции Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.; R (8) Принимая во внимание Рекомендацию Совета от 11 апреля 1977 г. относительно устранения двойного налогообложения; Принимая во внимание Рекомендацию Совета от 3 июня 1982 г. относительно устранения двойного налогообложения в отношении налогов на имущество, наследство и дарение; Принимая во внимание доклад Комитета по налоговым вопросам от 29 июня 1989 г. о преодолении налоговых конвенций; Учитывая, что конвенции об избежании двойного налогообложения способствуют устранению препятствий для свободного движения товаров, услуг, капитала и рабочей силы между странами-членами ОЭСР, и что сеть конвенций вносит определённость в международные налоговые вопросы; Учитывая, что такая определённость была поставлена под сомнение и в некоторой степени подорвана принятием законодательства, которое направлено на одностороннее аннулирование применения международных договорных обязательств; Учитывая, что двусторонние или многосторонние консультации являются первым шагом в решении проблем, возникающих из коллизий между внутренним законодательством и положениями договоров; I. РЕКОМЕНДУЕТ странам-членам:

1. Оперативно проводить двусторонние или многосторонние консультации для решения проблем, связанных с положениями налоговых конвенций, независимо от того, возникают ли они в их собственной стране или поднимаются странами, с которыми у них есть налоговые конвенции;

2. Избегать принятия законодательства, которое призвано иметь последствия, явно противоречащие международным договорным обязательствам. II. ПОРУЧАЕТ Комитету по налоговым вопросам отслеживать развитие событий в этой области и доводить до сведения Совета любые действия, которые представляли бы собой существенное нарушение международных договорных обязательств стран-членов.

Правило 183 дней: Некоторые проблемы применения и толкования (принято Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.)

Оглавление

R (9)

I. Введение ..... **R(9)-2**
II. Правило 183 дней в Модельной конвенции ..... **R(9)-2**
A. Правило ..... **R(9)-2**
B. Лица, к которым применяется правило 183 дней ..... **R(9)-3**
C. Расчёт периода в 183 дня ..... **R(9)-3**
i) Используемые методы ..... **R(9)-4**
ii) Дни, включаемые или исключаемые из расчёта ..... **R(9)-4**
iii) Комментарии и предложения по расчёту периода ..... **R(9)-6**
D. Работа, сосредоточенная только в одном государстве ..... **R(9)-8**
E. Надлежащий финансовый год ..... **R(9)-8**
F. Резидентство работодателя ..... **R(9)-9**
G. «Не возлагается на постоянное представительство (ПП)» ..... **R(9)-9**
H. Двойное налогообложение и двойное освобождение ..... **R(9)-9**
I. Заключение ..... **R(9)-10**
III. Предлагаемые изменения к Комментарию к статье 15 ..... **R(9)-10**
ПРИЛОЖЕНИЕ I. Страны, использующие метод «дней физического присутствия» ..... **R(9)-12**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Международный обмен товарами и услугами значительно возрос за последнее десятилетие. Модельная конвенция ОЭСР содержит относительно простые правила, которые были в первую очередь разработаны для поощрения такого обмена. Однако Модельная конвенция стала предметом трудностей в её применении как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Комментарий к статье 15 Модельной конвенции не содержит достаточных указаний для разрешения этих трудностей, и поэтому существует необходимость уточнить толкование статьи 15 в нескольких аспектах, но особенно в отношении способа расчёта периода в 183 дня. В этой записке рассматривается этот вопрос и предлагаются пути его решения. R (9)

II. ПРАВИЛО 183 ДНЕЙ В МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ A. Правило

2. Общее правило налогообложения дохода от работы по найму закреплено в Модельной конвенции 1977 года в пункте 1 статьи 15. Согласно этому правилу, доход от работы по найму подлежит налогообложению в государстве, в котором осуществляется такая работа. Однако пункт 2 этой статьи содержит исключение (так называемое правило 183 дней) из этого общего правила.

3. До применения этого исключения должны быть соблюдены три условия: a) налогоплательщик не должен находиться в государстве деятельности в течение одного или нескольких периодов, в совокупности превышающих 183 дня в соответствующем финансовом году;

b) вознаграждение должно выплачиваться работодателем, не являющимся резидентом государства деятельности, или от его имени, и

c) вознаграждение не должно возлагаться на постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, которыми работодатель располагает в государстве деятельности.

4. Государство резидентства, государство деятельности и налогоплательщик могут иметь расходящиеся мнения относительно того, имеет ли государство деятельности право на налогообложение или нет. В случае разногласия между налоговыми органами государства деятельности и налогоплательщиком, последний может обратиться к процедуре взаимного согласования (МАР), подав запрос налоговым органам своего государства резидентства. Процедура взаимного согласования (МАР) должна приводить к устранению двойного налогообложения, но при отсутствии общего согласия относительно толкования правил это может привести к чрезмерному налогообложению или к отсутствию налогообложения.

5. Использование различных методов или одного и того же метода, применяемого по-разному, не имеет значения, за исключением случаев, когда государство резидентства и государство деятельности имеют противоположные мнения относительно того, имеет ли работник право на освобождение в государстве деятельности. Трудности, таким образом, возникают только на периферии, и Комитет осознаёт тот факт, что расхождения в применении этого правила используются некоторыми просто как способ планирования для получения двойного освобождения. Простое решение этой проблемы, которое устранило бы как проблемы двойного налогообложения, так и двойного освобождения, заключалось бы в указании в Комментарии, что в случае коллизии государство резидентства примет расчёт, сделанный государством деятельности. Однако Комитет считает, что такое решение может открыть двери для злоупотреблений, а также может потребовать адаптации в контексте отношений со странами, не являющимися членами. Следовательно, он отклонил его. R (9)

6. Однако по практическим причинам важно сохранить это правило, поскольку, хотя внутреннее законодательство позволяет ряду стран-членов облагать налогом любую деятельность, сколь бы короткой она ни была, осуществляемую на их территории, на практике может быть невозможно облагать налогом лиц, работающих в течение короткого срока, либо из-за отсутствия информации, либо из-за того, что затраты на сбор были бы непомерными по сравнению с доходом. Это также важно для налогоплательщика, которому легче иметь дело только с одной налоговой системой, а именно с системой своего государства резидентства, с которой он знаком. Государство резидентства должно, тем не менее, иметь возможность осуществлять своё право на налогообложение, когда государство деятельности отказывается от своего собственного права.

B. Лица, к которым применяется правило 183 дней

7. Согласно Комментарию к пункту 2, это правило «в основном предназначено для облегчения международного передвижения квалифицированного персонала, как в случае фирм, которые продают капитальные товары и несут ответственность за их установку и сборку за границей». Формулировка пунктов 1 и 2 статьи 15 Модельной конвенции не полностью соответствует этому утверждению, поскольку она не содержит упоминания о «квалифицированном персонале».

8. Существует общее мнение, что формулировка Комментария, которая могла быть истолкована как ограничение, нуждается в изменении, чтобы устранить любую двусмысленность в отношении значения «квалифицированного персонала». Предлагается, что в соответствии с практикой большинства стран-членов, это может быть достигнуто путём удаления ссылки на «квалифицированный персонал» и путём чёткого заявления, что положение применяется ко всем лицам, оказывающим зависимые личные услуги (торговые представители, строители, инженеры и т.д.), если их вознаграждение не подпадает под другую статью Конвенции.

C. Расчёт периода в 183 дня

9. Комментарий к статье 15 не уточняет способ расчёта периода в 183 дня. Поскольку это правило существует уже несколько лет, страны-члены индивидуально (или как группа, как в случае со скандинавскими странами) определили свой собственный способ расчёта. Были разработаны два основных метода: один, который использует фактическое пребывание в другом Государстве (т.е. количество дней в финансовом году, в течение которых налогоплательщик физически присутствует в другом Государстве), и другой, который использует фактическую продолжительность деятельности (т.е. количество дней, в течение которых физическое лицо осуществляло деятельность, без учёта коротких перерывов в пребывании налогоплательщика, которые проводятся дома или в третьей стране).

10. Странам-членам было предложено ответить на анкету о том, как они рассчитывают этот период, и ответы были получены от всех стран-членов. Приложение I обобщает эти ответы, и их анализ представлен ниже. R (9)

i) Используемые методы

11. Большинство стран-членов (17 из 24) используют метод «дней физического присутствия», хотя в случае Швейцарии применяется смешанный метод, а именно физическое присутствие, связанное с деятельностью. Франция, Германия, Греция, Италия, Люксембург, Нидерланды и Испания используют метод «продолжительности деятельности»; Бельгия также использует этот метод, но только в случае конвенций, где статья 15 была явно сформулирована соответствующим образом.

ii) Дни, включаемые или исключаемые из расчёта

12. Следующий анализ ответов охватывает оба метода:

a) Часть дня: Все страны-участницы, кроме Австрии и Ирландии, включают часть дня в расчет. Некоторые страны делают это на почасовой основе, так что часть дня включается, но не приравнивается к полному дню, однако это обычно применяется только к определенным приграничным работникам. Кроме того, Соединенные Штаты исключают время, проведенное в Соединенных Штатах, если оно составляет менее 24 часов, во время транзита между двумя пунктами за пределами Соединенных Штатов.

b) День прибытия: Австрия и Италия являются единственными странами, которые исключают день прибытия из расчета (в случае Италии, только если он не связан с началом деятельности).

c) День отбытия: Австрия, Ирландия и Италия являются единственными странами, которые исключают день отбытия из расчета (в случае Италии, только если он не связан с деятельностью).

d) Субботы и воскресенья: Все страны-участницы включают субботы и воскресенья, проведенные на территории Государства деятельности.

e) Национальные праздники: Все страны-участницы включают национальные праздники, проведенные на территории Государства деятельности.

f) Отпуска, проведенные на территории Государства деятельности: Во всех странах, использующих метод «дней физического присутствия», отпуска, проведенные на территории Государства деятельности, за тремя исключениями, всегда включаются в расчет независимо от того, были ли отпуска взяты до, во время или после осуществления деятельности. Исключениями являются Австралия, Австрия и Швейцария, которые исключают отпуска, если они взяты до или после осуществления деятельности. R (9) Что касается стран, использующих метод «продолжительности деятельности», ответы разнятся. Франция включает отпуска во всех случаях, при условии, что они связаны с деятельностью; Нидерланды всегда исключают их, если отпуска проводятся на территории Нидерландов; Люксембург включает их, если они взяты в период осуществления деятельности, и еще не принял решения о включении или исключении дней отпуска, взятых в стране до и после осуществления деятельности; Италия и Греция исключают их, если они взяты до или после осуществления деятельности, и включают их, если они взяты во время деятельности; Германия включает отпуска, взятые во время или после осуществления деятельности, но исключает их, если они взяты до осуществления деятельности; наконец, Испания включает их, если они взяты до или во время осуществления деятельности, но исключает их, если они взяты после завершения деятельности.

g) Отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности: Все страны-участницы, кроме Бельгии, Франции, Германии, Греции, Люксембурга и Испании, исключают такие дни. Италия включает их, но допускается гибкость.

h) Короткие перерывы (2 или 3 дня): Все семь стран, использующих метод «продолжительности деятельности», включают такие короткие перерывы в расчет, когда они проводятся за пределами Государства деятельности; в другой группе стран только Бельгия и Швейцария следуют этому подходу. Все остальные страны исключают такие дни. Что касается коротких перерывов на территории Государства деятельности, они включаются в расчет всеми странами-участницами.

i) Дни болезни: Все ответившие страны, за исключением Италии и Соединенных Штатов, включают дни болезни в расчет. Хотя ответ Соединенных Штатов указывает на то, что они исключают такие дни, их практическая позиция совпадает с позицией большинства других стран. В более раннем представлении по этому вопросу они пояснили, что физическое лицо не рассматривается как

присутствующим в любой день, когда из-за медицинского состояния, возникшего у такого физического лица во время пребывания в Соединенных Штатах, это лицо физически не может выехать. Они добавили, что правило толкуется узко, так что оно применяется только к тем лицам, которые покинули бы Соединенные Штаты, если бы не их неотложная медицинская помощь. Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия и Швеция исключают дни болезни, если они проводятся за пределами их соответствующих стран. Люксембург также исключает такие дни, если болезнь превышает четырнадцать дней. Франция включает их, но только если они следуют непосредственно за деятельностью. R (9) Наконец, Нидерланды включают их, но только в той степени, в какой они считаются обычным перерывом в работе, то есть если болезнь длится не более одной или двух недель; если она длится дольше, то эти дни будут исключены.

j) Смерть или болезнь в семье: Все страны-участницы, кроме Италии, включают такие дни в расчет (Люксембург еще не принял решения по своей позиции). Замечания, сделанные Данией, Финляндией, Исландией, Норвегией и Швецией, а также Нидерландами в пункте i) выше, применимы и в этом случае.

k) Прерывание из-за забастовок, локаута или задержек в поставках: Все страны-участницы, кроме Италии (для забастовок или локаута), включают такие дни в расчет (Люксембург еще не принял решения по своей позиции). Италия включает дни прерывания из-за задержек в поставках, но может исключать их в определенных случаях. В соответствии со своим замечанием по другим вопросам Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия и Швеция исключают эти дни, если они проводятся за пределами их соответствующих стран. Ирландия исключает их в некоторых случаях.

iii) Комментарии и предложения по расчету периода

13. Ответы показывают, что существует высокая степень единообразия в нескольких аспектах расчета периода в 183 дня, но также имеются важные расхождения, в частности в отношении отпусков.

14. Метод «дней физического присутствия» является объективным тестом, применение которого в большинстве стран не вызывает затруднений: физическое лицо либо физически присутствует в стране, либо нет. Считается, что дни отсутствия могут быть легко подтверждены налогоплательщиками при необходимости. Признается, что исключения могут быть сделаны в особых обстоятельствах (например, люди в транзите или люди, которым помешали выехать из-за болезни, как это практикуется в Соединенных Штатах), но общепризнано, что такие исключения должны быть ограничены. Однако некоторые страны выходят за рамки этой практики и исключают: Австрия, часть дня,

день прибытия, день отбытия и отпуска до и после деятельности; Ирландия, часть дня и день отбытия; Австралия и Швейцария, отпуска до и после деятельности.

15. Метод «продолжительности деятельности» является более сложной концепцией, чем метод физического присутствия, поскольку трудно определить, когда начинается или заканчивается командировка, и какие дни следует исключить при расчете периода в 183 дня. Ответы на опросник подтверждают эти трудности. Однако существует единодушное согласие по следующим пунктам: часть дня (включается), субботы и воскресенья (включаются), национальные праздники (включаются), короткие перерывы за пределами и на территории Государства деятельности R (9) (включаются) и перерывы из-за задержек в поставках (включаются).

16. Комитет считает, что только метод «дней физического присутствия» четко соответствует формулировке Статьи 15, и что использование любого другого метода или использование этого метода с исключениями увеличивает трудности применения данного положения. Большинство утверждали, что единственный способ применения метода — это строгое толкование, то есть что никакие исключения не должны допускаться, когда лицо присутствует в Государстве деятельности. Однако некоторые полагали, что такое жесткое применение может привести к нежелательным результатам, например, лицо, в противном случае освобожденное от налогообложения в Государстве деятельности, стало облагаться налогом, потому что оно заболело транзитом в этом Государстве в другое время или потому, что оно случайно провело отпуск в этом Государстве задолго до начала своей деятельности. Именно с учетом этих соображений Комитет пересмотрел порядок расчета периода в 183 дня.

17. Большинство делегатов считали, что при применении этого метода следует делать лишь немногие исключения. Однако некоторые полагали, что следует допустить определенную степень разумности. Для обеспечения единообразия в применении правила 183 дней и во избежание упомянутых выше проблем Комитет согласился, что страны-участницы должны использовать только метод «дней физического присутствия», и что он должен рассчитываться следующим образом: ВКЛЮЧАЕТСЯ:

– часть дня

– день прибытия

– день отбытия

– субботы и воскресенья, проведенные на территории Государства деятельности

– национальные праздники, проведенные на территории Государства деятельности

– отпуска, проведенные на территории Государства деятельности

• до осуществления деятельности

• во время осуществления деятельности

• после завершения деятельности

– короткие перерывы, проведенные на территории Государства деятельности

– дни болезни, если только они не препятствуют выезду физического лица, и оно в противном случае имело бы право на освобождение

– дни, проведенные на территории Государства деятельности из-за

• смерти или болезни в семье

• прерывания из-за забастовок или локаута

• прерывания из-за задержек в поставках ИСКЛЮЧАЕТСЯ:

– транзит между двумя разными пунктами за пределами Государства деятельности, если R (9) физическое лицо присутствует в Государстве деятельности менее 24 часов

– отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности

– короткие перерывы (по любой причине), проведенные за пределами Государства деятельности.

18. Принятие этого метода для расчета периода в 183 дня требует, чтобы ряд стран-участниц изменили свою практику, но все эти страны выразили готовность сделать это.

D. Работа, сосредоточенная только в одном Государстве

19. Освобождение в Государстве деятельности касается, согласно Комментарию, занятости кратковременного характера за границей. Это утверждение не отражает ни формулировку Статьи, ни реальность, поскольку каждый финансовый год рассматривается отдельно. Следовательно, сфера применения значительно шире, чем занятость кратковременного характера. Правило 183 дней фактически может применяться к пребыванию в течение одного года, например, если работник находится в Государстве деятельности со 2 июля одного года по 1 июля следующего года, а финансовый год этого Государства совпадает с календарным годом. Все страны-участницы подтвердили, что это так, когда используется формулировка Модели. Положение будет применяться даже в тех случаях, когда занятость продолжительностью более одного года не приводит к присутствию более 183 дней в каком-либо году. Эта ситуация будет возникать особенно в отраслях, где рабочие периоды сконцентрированы, как это имеет место в оффшорной нефтегазовой промышленности. Поэтому рекомендуется удалить все ссылки на «кратковременный характер» из Комментария.

E. Надлежащий финансовый год

20. Утверждалось, что соответствующий финансовый год следует понимать как финансовый год налогоплательщика. Это легко определить, если налогоплательщик остается резидентом одного и того же Государства в течение всего календарного или финансового года, но если он меняет свое резидентство и становится резидентом Государства деятельности или третьего Государства, это может создать трудности. На практике финансовый год обычно понимается как финансовый год Государства деятельности. Если финансовый год Государства соответствует календарному году, то соответствующий финансовый год, следовательно, не может закончиться раньше 31 декабря, даже если налогоплательщик меняет свое резидентство.

ПРАВИЛО 183 ДНЕЙ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И ТОЛКОВАНИЯ

21. Пункт 2 Статьи 3 Модельной конвенции 1977 года гласит: «При применении Конвенции Договаривающимся государством любое не определенное в ней понятие имеет то значение, которое оно имеет по законодательству этого Государства относительно налогов, к которым применяется Конвенция, если только из контекста не вытекает иное». Таким образом, если два Договаривающихся государства имеют разные финансовые годы, Государство, в котором осуществляется занятость, может толковать термин «финансовый год» как означающий его финансовый год (Норвегия/Соединенное Королевство 1 ноября 1972 г., Письмо Департамента финансов Skatte Nytt № 12, 1972/A72-310). Государство резидентства могло бы, на том же основании, утверждать, что надлежащим финансовым годом является его собственный, но контекст – должно ли быть предоставлено освобождение в Государстве деятельности – четко требует, чтобы речь шла о финансовом годе Государства деятельности. R (9) Комитет рекомендует изложить это мнение в Комментарии.

F. Резидентство работодателя

22. Второе условие применения правила 183 дней требует, чтобы работодатель не был резидентом Государства, в котором осуществляется временная занятость. Однако некоторые договоры предусматривают, что вознаграждение за деятельность, осуществляемую во время временного присутствия работника, должно быть «выплачено работодателем, являющимся резидентом первого упомянутого Государства», например, работодателем, являющимся резидентом того же Договаривающегося государства, что и работник. Такое положение расширяет сферу права на налогообложение Государства деятельности. Оно также увеличивает возможность избежания двойного освобождения, как указано Норвегией в сноске 9 к Приложению I. Комитет согласился, что эти мнения, которые могли бы быть выражены в Комментарии как альтернативная формулировка этого положения для стран, применяющих метод освобождения, должны быть рассмотрены в контексте пересмотра Модельной конвенции.

G. «Не несет постоянное представительство»

23. Третье условие применения правила 183 дней заключается в том, что вознаграждение не должно нести постоянное представительство (ПП) или фиксированная база, которые работодатель имеет в Государстве, в котором осуществляется занятость.

24. Толкование термина «не несет» вызывает несколько вопросов, которые, как согласился Комитет, должны стать предметом тщательного рассмотрения позднее.

H. Двойное налогообложение и двойное освобождение

25. Двойное налогообложение или двойное освобождение могут быть результатом непоследовательного применения правила 183 дней. Двойное налогообложение может возникнуть в случае, когда Государство резидентства налогоплательщика не признает право Государства деятельности на налогообложение, но Государство деятельности облагает налогом. Это может произойти, если два

государства используют разные методы расчета периода в 183 дня или используют один и тот же метод, но с разным толкованием. Это также может произойти, если они не согласны относительно того, несет ли вознаграждение постоянное представительство (ПП). В таком случае Государство резидентства может отказать в предоставлении кредита (зачета) иностранного налога на том основании, что налогообложение в Государстве деятельности не соответствует договору, и двойное налогообложение сохранится, если только не будут применены другие положения внутреннего законодательства (например, устранение в случае затруднений). Если Государство резидентства является страной, применяющей метод освобождения, которая освобождает иностранное вознаграждение только в том случае, если налогоплательщик отсутствовал более 183 дней, то R (9) разногласие между странами также приведет к двойному налогообложению.

26. Двойное освобождение может возникнуть, когда Государство резидентства освобождает доход и считает, что доход должен быть либо освобожден от налога, либо облагаться налогом в Государстве деятельности, а последнее считает, что в обоих случаях оно должно освободить доход. Одним из возможных способов решения этих проблем было бы введение правила «подлежит налогообложению» в пункте 2 Статьи 15, согласно которому Государство деятельности освобождало бы доход только в том случае, если Государство резидентства налогоплательщика облагает его налогом. Комитет не пришел к окончательному выводу по этому вопросу и намерен рассмотреть его позднее.

I. Заключение

27. Настоящая записка рассматривает некоторые трудности, возникающие при применении правила 183 дней, и выявляет ряд областей, требующих дальнейшего обсуждения. Обсуждение привело к соглашению о принятии единообразного способа расчета периода и, для отражения такого соглашения, Комитет рекомендует внести следующие изменения в Комментарий к Модельной конвенции.

III. ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ К КОММЕНТАРИЮ К СТАТЬЕ 151

1. Пункт 3 удаляется и заменяется следующим:

3. Однако пункт 2 содержит общее исключение из правила, изложенного в пункте 1. Это положение охватывает всех физических лиц, оказывающих зависимые личные услуги (торговые

представители, строители, инженеры и т. д.), в той степени, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других Статей, таких как те, которые применяются к государственным службам или артистам и спортсменам.

1 Части, выделенные курсивом, указывают на предлагаемые изменения и дополнения к пункту 3 Комментария к Статье 15 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала 1977 года, который будет разделен на новые пункты с 3 по 7.

4. Три условия, предписанные в этом пункте, должны быть соблюдены, чтобы вознаграждение подпадало под освобождение. Первое условие заключается в том, что освобождение ограничено периодом в 183 дня. Далее оговаривается, что этот период времени не должен превышать 183 дней «в соответствующем налоговом году». Используемая формулировка может создавать трудности в случае, если налоговые годы Договаривающихся государств не совпадают. Во избежание этих трудностей такие Договаривающиеся государства могут предпочесть использовать другую формулировку, например, «налоговый год этого другого Государства» или «календарный год». Однако, если пункт 2 статьи 3 применяется при определении надлежащего налогового года, контекст однозначно потребует, чтобы R (9) преобладающим был налоговый год Государства деятельности.

5. Хотя государства-члены использовали различные формулы для расчета периода, существует только один способ, который соответствует формулировке этого пункта: метод «дней физического присутствия». Применение этого метода просто, поскольку физическое лицо либо присутствует в стране, либо нет. Присутствие также может быть относительно легко задокументировано налогоплательщиком, когда налоговые органы требуют доказательств. Согласно этому методу в расчет включаются следующие дни: часть дня, день прибытия, день отбытия и все другие дни, проведенные в Государстве деятельности, такие как субботы и воскресенья, национальные праздники, отпуска (см. пункт 6) до, во время и после деятельности, короткие перерывы (обучение, забастовки, локауты, задержки поставок), дни болезни (если только они не препятствуют отъезду физического лица, и он в противном случае имел бы право на освобождение) и смерть или болезнь в семье. Следующие дни не учитываются: транзит между двумя различными пунктами за пределами Государства деятельности, отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности, и короткие перерывы (по любой причине), проведенные за пределами Государства деятельности.

6. Хотя отпуска, проведенные в Государстве деятельности, обычно включаются в расчет, допускается некоторая гибкость, если налогоплательщик может удовлетворительно продемонстрировать налоговым органам обоих Договаривающихся государств, что отпуска явно связаны или не связаны с деятельностью.

7. Второе условие заключается в том, что работодатель, выплачивающий вознаграждение, не должен быть резидентом Государства, в котором осуществляется работа по найму. В-третьих, если работодатель имеет в Государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство (ПП) (или постоянную базу, если он оказывает профессиональные услуги или осуществляет другую деятельность независимого характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на счет постоянного представительства (ПП) или постоянной базы, которые он имеет в этом Государстве. Следует отметить, что в тех случаях, когда вознаграждение рассматривается в соответствии с другой статьей Конвенции, например, статьей 17, применяются положения этой статьи, а не настоящей статьи.

2. Пункты с 4 по 7 соответственно перенумерованы в пункты с 8 по 11.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ I

Страны, использующие метод «дней физического присутствия» AUS AUT BEL CAN DEN FIN

1. Включаются или исключаются из расчета следующие дни? 1.1 Часть дня INC EXC INC INC INC INC 1.2 День прибытия INC EXC INC INC INC INC R (9) 1.3 День отбытия INC EXC INC INC INC INC 1.4 Субботы и воскресенья (проведенные в Государстве деятельности) INC INC INC INC INC INC 1.5

Национальные праздники (проведенные в Государстве деятельности) INC INC INC INC INC INC 1.6 Отпуска, проведенные в Государстве деятельности 1.6.1 до осуществления деятельности EXC EXC INC INC INC INC 1.6.2 во время осуществления деятельности INC INC INC INC INC INC 1.6.3 после завершения деятельности EXC EXC INC INC INC INC 1.7 Отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности EXC EXC INC (22) EXC EXC EXC 1.8 Короткие перерывы (2 или 3 дня) 1.8.1 за пределами Государства деятельности (напр., для консультаций, компенсационных отгулов и т.д.) EXC EXC INC (22) EXC EXC EXC 1.8.2 в Государстве деятельности INC INC INC INC INC INC 1.9 Дни болезни INC INC INC INC INC (4) INC (4) 1.10 Смерть или болезнь в семье INC INC INC INC INC (4) INC (4) 1.11 Перерыв из-за 1.11.1 забастовок или локаута INC INC INC INC INC (4) INC 1.11.2 задержек поставок INC INC INC INC INC (4) INC

2. Освобождение предоставляется дважды, если работник присутствует в стране менее 183 дней в течение двух последовательных налоговых лет YES YES YES (23) YES (3) YES (5) YES

3. 3.1 Правило 183 дней применяется в случае работы по найму, осуществляемой исключительно в Государстве деятельности, когда работа сконцентрирована в ограниченные периоды и не превышает 183 дней в течение года YES YES YES YES YES YES 3.2 Это правило применяется даже если такое соглашение действует из года в год YES YES (1) YES YES YES YES

4. Используется ли формулировка подпункта 2 b) статьи 15 в ваших налоговых соглашениях. Если нет, укажите, как YES YES YES (24) YES YES YES вы отступаете и причины для этого. INC = Включается EXC = Исключается

ПРАВИЛО 183 ДНЕЙ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И ТОЛКОВАНИЯ

Страны, использующие метод «дней физического присутствия» (продолжение) ICE IRE JAP NZE NOR POR (10)

1. Включаются или исключаются из расчета следующие дни? 1.1 Часть дня INC EXC INC INC INC INC 1.2 День прибытия INC INC INC INC INC INC 1.3 День отбытия INC EXC INC INC INC INC 1.4 Субботы и воскресенья (проведенные в Государстве деятельности) INC INC INC INC INC INC 1.5 Национальные праздники (проведенные в Государстве R (9) деятельности) INC INC INC INC INC INC 1.6 Отпуска, проведенные в Государстве деятельности 1.6.1 до осуществления деятельности INC INC INC INC INC INC 1.6.2 во время осуществления деятельности INC INC INC INC INC INC 1.6.3 после завершения деятельности INC INC INC INC INC INC 1.7 Отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности EXC EXC EXC EXC EXC EXC 1.8 Короткие перерывы (2 или 3 дня) 1.8.1 за пределами Государства деятельности (напр., для консультаций, компенсационных отгулов и т.д.) EXC EXC EXC EXC EXC EXC 1.8.2 в Государстве деятельности INC INC INC INC INC INC 1.9 Дни болезни INC (4) INC (2) INC INC INC (4) INC 1.10 Смерть или болезнь в семье INC (4) INC (2) INC INC INC (4) INC 1.11 Перерыв из-за 1.11.1 забастовок или локаута INC (4) INC (2) INC INC INC (4) INC 1.11.2 задержек поставок INC (4) INC (2) INC INC INC (4) INC

2. Освобождение предоставляется дважды, если работник присутствует в стране менее 183 дней в течение двух последовательных налоговых лет YES (5) YES YES YES YES (5) YES

3. 3.1 Правило 183 дней применяется в случае работы по найму, осуществляемой исключительно в Государстве деятельности, когда работа сконцентрирована в ограниченные периоды и не превышает 183 дней в течение года YES YES YES YES YES YES 3.2 Это правило применяется даже если такое соглашение действует из года в год YES YES YES YES YES YES

4. Используется ли формулировка подпункта 2 b) статьи 15 в ваших налоговых соглашениях. Если нет, укажите, как NO YES YES YES NO (9) YES вы отступаете и причины для этого. INC = Включается EXC = Исключается

Примечания к Приложению I.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Страны, использующие метод «дней физического присутствия» (продолжение) SWE SWI (11) TUR UK US

1. Включаются или исключаются из расчета следующие дни? 1.1 Часть дня INC INC INC INC INC (12) 1.2 День прибытия INC INC INC INC INC 1.3 День отбытия INC INC INC INC INC 1.4 Субботы и воскресенья (проведенные в Государстве деятельности) INC INC INC INC INC 1.5 Национальные праздники (проведенные в Государстве R (9) деятельности) INC INC INC INC INC 1.6 Отпуска, проведенные в Государстве деятельности 1.6.1 до осуществления деятельности INC EXC INC INC INC 1.6.2 во время осуществления деятельности INC INC INC INC INC 1.6.3 после завершения деятельности INC EXC INC INC INC 1.7 Отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности EXC EXC EXC EXC EXC 1.8 Короткие перерывы (2 или 3 дня) 1.8.1 за пределами Государства деятельности (напр., для консультаций, компенсационных отгулов и т.д.) EXC INC EXC EXC EXC 1.8.2 в Государстве деятельности INC INC INC INC INC 1.9 Дни болезни INC (4) INC INC INC EXC 1.10 Смерть или болезнь в семье INC (4) INC INC INC INC 1.11 Перерыв из-за 1.11.1 забастовок или локаута INC INC INC INC INC 1.11.2 задержек поставок INC INC INC INC INC

2. Освобождение предоставляется дважды, если работник присутствует в стране менее 183 дней в течение двух последовательных налоговых лет YES (5) YES YES YES YES

3. 3.1 Правило 183 дней применяется в случае работы по найму, осуществляемой исключительно в Государстве деятельности, когда работа сконцентрирована в ограниченные периоды и не превышает 183 дней в течение года YES YES YES YES YES 3.2 Это правило применяется даже если такое соглашение действует из года в год YES YES YES YES YES YES

4. Используется ли формулировка подпункта 2 b) статьи 15 в ваших налоговых соглашениях. Если нет, укажите, как YES YES YES YES YES вы отступаете и причины для этого. INC = Включается EXC = Исключается

ПРАВИЛО 183 ДНЕЙ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И ТОЛКОВАНИЯ

Страны, использующие метод «продолжительности деятельности» (продолжение) FRA GER GRE ITA (15) LUX NETH SPA

1. Включаются или исключаются из расчета следующие дни? 1.1 Часть дня INC INC INC INC INC INC INC 1.2 День прибытия INC INC INC EXC (16) INC INC INC 1.3 День отбытия INC INC INC EXC (16) INC INC INC 1.4 Субботы и воскресенья (проведенные в Государстве деятельности) INC INC INC INC INC INC INC 1.5 Национальные праздники (проведенные в Государстве R (9) деятельности) INC INC INC INC INC INC INC 1.6 Отпуска, проведенные в Государстве деятельности 1.6.1 до осуществления деятельности INC (18) EXC EXC EXC (6) EXC INC 1.6.2 во время осуществления деятельности INC (18) INC INC INC INC EXC INC 1.6.3 после завершения деятельности INC (18) INC EXC EXC (6) EXC EXC 1.7 Отпуска, проведенные за пределами Государства деятельности INC INC INC INC (17) INC EXC INC 1.8 Короткие перерывы (2 или 3 дня) 1.8.1 за пределами Государства деятельности (напр., для консультаций, компенсационных отгулов и т.д.) INC INC INC INC INC INC INC 1.8.2 в Государстве деятельности INC INC INC INC INC INC INC 1.9 Дни болезни INC (19) INC INC

EXC INC (7) INC (13) INC 1.10 Смерть или болезнь в семье INC INC INC EXC (6) INC (13) INC 1.11 Перерыв из-за 1.11.1 забастовок или локаута INC INC INC EXC (6) INC INC 1.11.2 задержек поставок INC INC INC INC (17) (6) INC INC

2. Освобождение предоставляется дважды, если работник присутствует в стране менее 183 дней в течение двух последовательных налоговых лет YES (20) YES YES YES YES YES (14) YES (5)

3. 3.1 Правило 183 дней применяется в случае работы по найму, осуществляемой исключительно в Государстве деятельности, когда работа сконцентрирована в ограниченные периоды и не превышает 183 дней в течение года NO (20) YES YES YES YES YES YES 3.2 Это правило применяется даже если такое соглашение действует из года в год YES YES YES YES YES NO

4. Используется ли формулировка подпункта 2 b) статьи 15 в ваших налоговых соглашениях. Если нет, укажите, как YES YES YES (21) YES YES (8) YES YES вы отступаете и причины для этого. INC = Включается. EXC = Исключается.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

1. Но только если нет взаимосвязи между повторяющимися пребываниями в Государстве деятельности; в противном случае существует только один непрерывный период, в котором учитываются дни, проведенные в Государстве деятельности, а дни, проведенные за пределами этого Государства, игнорируются.

2. Эти дни исключаются, если до прибытия в Государство было ясно, что возникновения таких обстоятельств не ожидалось.

3. Договоры, находящиеся на стадии переговоров, и новая модельная конвенция не предусматривают этого, поскольку они ссылаются на «период или периоды, не превышающие в совокупности 183 дней в любом двенадцатимесячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем календарном году».

4. Если работник проводит день в Государстве деятельности, ответ — да, а если за его пределами — нет. R (9)

5. Ответ — да, при условии, что конвенция гласит, что соответствующий период для расчета 183 дней — это налоговый год. (Если соответствующий период для расчета 183 дней — любой период в 12 месяцев, ответ в некоторых случаях может быть отрицательным.)

6. Люксембург еще не определил свою позицию.

7. Если больничный не превышает 14 дней.

8. В договоре с Бельгией есть исключение, которое конкретно включает «обычные перерывы в работе» в период 183 дней.

9. Подпункт 2 b) статьи 15 Модельной конвенции Норвегии имеет следующую формулировку: «вознаграждение выплачивается работодателем, который является резидентом Государства, резидентом которого является получатель, или от его имени, и чья деятельность не заключается в сдаче в аренду рабочей силы; и» Согласно подпункту 2 b) Модельной конвенции ОЭСР, достаточно, чтобы вознаграждение не облагалось налогом в Государстве деятельности, когда работодатель не является резидентом этого Государства. Однако, если работник не является резидентом того же Государства, что и работодатель, он не будет там облагаться налогом, и у работодателя не будет обязательства по удержанию налогов. Государство резидентства работника может даже не знать, где работник работал, ни его зарплату, ни личность работодателя. Сомнительно, будет ли Статья об обмене информацией работать должным образом в этих случаях, даже если между всеми тремя Государствами существует конвенция. Поэтому, чтобы избежать неналогообложения, Норвегия считает, что лучшим решением в этих случаях является предоставление права на налогообложение Государству деятельности, поскольку это Государство, скорее всего, располагает необходимой информацией для правильной оценки заработной платы. Причина добавления второго условия, заключающегося в том, что деятельность работодателя не должна состоять в сдаче в аренду рабочей силы, заключается в том, что в Норвегии нанятый работник для налоговых целей считается работающим по найму у пользователя рабочей силы.

Разъяснение этого вопроса также рекомендуется в отчете, касающемся «Вопросов налогообложения, связанных с международной сдачей в аренду рабочей силы».

10. Хотя в договоре с Бельгией, который использует метод продолжительности деятельности, есть исключение, период конкретно включает обычные перерывы в работе, и используется календарный год, а не налоговый год. Календарный год также используется в договорах с Финляндией и Норвегией.

11. Швейцария использует метод «физического присутствия», связанный с деятельностью.

12. Хотя США обычно рассматривают часть дня как «день» для целей соблюдения правила 183 дней, делается исключение для некоторых лиц, ежедневно совершающих поездки, и для лиц, находящихся в Соединенных Штатах менее 24 часов во время транзита между двумя пунктами за пределами Соединенных Штатов.

ПРАВИЛО 183 ДНЕЙ: НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И ТОЛКОВАНИЯ

13. При условии, что продолжительность болезни может рассматриваться как обычный перерыв в работе, что означает, что она длится не более одной или двух недель.

14. За исключением нескольких договоров, в которых правило 183 дней связано с периодом в двенадцать месяцев вместо налогового или календарного года.

15. Этот или другой метод не имеет правовой или административной основы, но обычно используется в качестве руководства для налоговых органов. Ответы могут варьироваться в зависимости от обстоятельств.

16. Если день прибытия или день отбытия не имеет отношения к началу или окончанию деятельности.

17. Они, как правило, включаются, но допускается гибкость. R (9)

18. Только если это связано с деятельностью.

19. Последовательно с деятельностью.

20. За исключением случаев, когда иное предусмотрено в налоговом договоре.

21. За исключением трех старых договоров (Соединенных Штатов, 1950 г.; Соединенного Королевства, 1953 г.; и Индии, 1965 г.), которые предусматривают, что работодатель должен быть резидентом государства, резидентом которого является работник.

22. Включено, если работник не может доказать обратное.

23. В недавних договорах Бельгия настаивала на положении, предусматривающем, что освобождение не будет предоставлено, если пребывание составляет 183 дня или более в течение любого двенадцатимесячного периода.

24. В некоторых договорах предусматривается, что работодатель должен быть резидентом того же Государства, что и работник, или что работодатель должен быть либо резидентом того же Государства, что и работник, либо постоянным представительством (ПП), расположенным в этом Государстве.

OECD MODEL CONVENTION

ANNEX II РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР

Относительно применения и толкования Правила 183 дней, установленного Модельной конвенцией ОЭСР об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала R (9) (принята Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.)

СОВЕТ, Принимая во внимание статью 5 b) Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.; Принимая во внимание Рекомендации Совета от 11 апреля 1977 г. относительно избежания двойного налогообложения и от 21 сентября 1977 г. относительно уклонения от уплаты налогов [C(77)40(Final), C(77)149(Final]; Принимая во внимание Доклад Комитета по налоговым вопросам от 24 января 1991 г. о Правиле 183 дней: некоторые проблемы применения и толкования (DAFFE/CFA(91)6/REVI); Учитывая, что Модельная конвенция ОЭСР 1977 г. об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала (далее именуемая «Модельная конвенция») помогла государствам-членам

унифицировать двусторонние конвенции на основе единообразных принципов, определений, правил и методов, договориться о едином толковании и расширить существующую сеть таких конвенций; I. РЕКОМЕНДУЕТ правительствам государств-членов при применении существующих двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала следовать рекомендациям вышеупомянутого Доклада относительно толкования правила 183 дней, изложенного в пункте 2 статьи 15 Модельной конвенции, и, в частности, принять «единообразный метод физического присутствия по дням», изложенный в Докладе. II. ПОРУЧАЕТ Комитету по налоговым вопросам изменить Комментарий к пункту 2 статьи 15 Модельной конвенции, как рекомендовано в пункте 27 Доклада, при следующем пересмотре Модельной конвенции.

Налогообложение программного обеспечения (принято Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.)

Содержание

I. Введение ..... **R(10)-2**
II. Характеристики программного обеспечения . . . . . R(10)-2 R (10)
III. Разработка программного обеспечения ..... **R(10)-3**
IV. Передача программного обеспечения ..... **R(10)-4**
V. Многонациональные предприятия и использование программного обеспечения ..... **R(10)-5**
VI. Практика государств-членов ..... **R(10)-6**
Юридическая классификация ..... **R(10)-6**
Налоговая классификация – государство источника ..... **R(10)-7**
Налоговая классификация – государство резидентства ..... **R(10)-8**
Конвенции об избежании двойного налогообложения ..... **R(10)-8**
VII. Применение Модельной конвенции ..... **R(10)-9**
VIII. Проблемы, связанные с платежами за программное обеспечение ..... **R(10)-10**
Описанные проблемы ..... **R(10)-10**
Анализ ..... **R(10)-10**
Смешанные контракты ..... **R(10)-13**
IX. Выводы ..... **R(10)-14**
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Вопросник по налогообложению программного обеспечения ..... **R(10)-16**
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Ответы на вопросник по налогообложению программного обеспечения ..... **R(10)-19**
ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Предлагаемые поправки к Комментарию
к Модельной налоговой конвенции ..... **R(10)-31**

OECD MODEL CONVENTION

I. ВВЕДЕНИЕ

1. В последние годы компьютеризация становится все более распространенной в бизнесе и промышленности, и одна из основных проблем, возникающих в результате этого технологического взрыва, связана с разработкой и передачей «программного обеспечения» через национальные границы. Это является серьезной проблемой для ОЭСР, главным образом потому, что торговля программным обеспечением составляет значительную часть общего объема работы по «торговле услугами». Доклад под названием «Программное обеспечение: развивающаяся отрасль» был опубликован ОЭСР в 1985 году. Доклад был подготовлен для Комитета по информационной, компьютерной и коммуникационной политике специальной группой экспертов из государств-членов. В докладе обсуждались события и R (10) тенденции в области программного обеспечения. Обсуждение проблем трансграничного налогообложения, возникающих в связи с этим современным явлением, имеет значительную важность. Налоговые вопросы относительно неурегулированы, и по этой причине Комитет счел полезным проанализировать эти вопросы с целью достижения согласия относительно надлежащего налогового режима и, в частности, того, могут ли эти вопросы быть решены в рамках существующих положений конвенций об избежании двойного налогообложения.

2. Основные вопросы, рассматриваемые в настоящем докладе:

– коммерческое право и практика государств-членов в отношении прав на программное обеспечение;

– характер платежей за программное обеспечение;

– налогообложение платежей за программное обеспечение государствами-членами в соответствии с их внутренним законодательством и договорами об избежании двойного налогообложения;

– применение Модельной конвенции и необходимость каких-либо разъяснений или поправок к ее положениям.

II. ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

3. Программное обеспечение лучше всего описать как программу или серию программ, содержащих инструкции для компьютера. В техническом смысле существует два вида программного обеспечения. Системное программное обеспечение (system software) направлено на операционный процесс самого компьютера (т.е. операционное программное обеспечение), в то время как прикладное программное обеспечение (application software) состоит из программ для использования компьютера для выполнения конкретных задач. Эти цели могут быть определены одним клиентом/пользователем, группой клиентов/пользователей или могут быть результатом маркетинговой деятельности разработчика программного обеспечения.

4. В целом, программное обеспечение является результатом идей и концепций, возникающих в ходе научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Результатом обычно является программа, которую можно описать, записать на бумаге или перенести на магнитный носитель (ленту или диск) или оптический носитель (лазерный диск). Передача программного обеспечения может происходить посредством передачи самого носителя или по кабелю или спутниковой связи.

НАЛОГОВОЕ ОБЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

5. Прикладное программное обеспечение может состоять из стандартного программного обеспечения (standard software) с широким спектром применений или быть специальным программным обеспечением (special software) (изготовленным на заказ для отдельных пользователей или предназначенным для применения самим разработчиком).

6. Как системное программное обеспечение, так и прикладное программное обеспечение могут быть неотъемлемой частью материального актива, т.е. аппаратного обеспечения (hardware). Примерами являются системное программное обеспечение как часть производственного оборудования и прикладное программное обеспечение для конкретного использования оборудования, такого как текстовый процессор.

7. С другой стороны, программное обеспечение может иметь независимую форму – часто называемую «коробочным программным обеспечением» («canned software») – которое может использоваться с различными аппаратными средствами (с некоторыми незначительными модификациями для разных типов компьютеров) и применяться в качестве информационных систем для управления, консалтинга и R (10) администрирования.

III. РАЗРАБОТКА ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

8. Программное обеспечение создается путем исследований и разработок, в результате чего затраты на НИОКР (R&D) составляют основную часть стоимости программного обеспечения. Производство программного обеспечения можно в общих чертах описать следующим образом. Первая стадия (НИОКР) включает планирование, проектирование, кодирование и тестирование концепции на предмет ее адаптации в программу. Когда техническая осуществимость программы установлена, разрабатывается мастер-программа. Чтобы сделать продукт доступным для выпуска конкретному клиенту/пользователю, конкретной группе пользователей или на рынок в целом, мастер-программа будет адаптирована по мере необходимости и в зависимости от того, является ли программа стандартной или специфической, а затем подготовлена к копированию и передаче.

9. Программное обеспечение может быть разработано для внутреннего использования, для использования связанными (иностранными) компаниями или для продажи третьим сторонам как часть оборудования, как мастер-копия или как скопированное и коробочное программное обеспечение.

10. Результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских проектов могут значительно варьироваться от разработки программных продуктов с значительным потенциалом прибыли до разработки программных продуктов, которые либо приносят убытки, либо оставляются без какой-

либо коммерческой эксплуатации. Как правило, один прибыльный продукт должен компенсировать экономические неудачи многих непродуктивных исследовательских усилий. Таким образом, ставки роялти на программное обеспечение (в процентах от продаж продукта) часто выше, чем при других, более традиционных соглашениях о роялти (например, патентах). Например, ставка роялти в 25% от продаж не является необычной и может быть даже низкой. Также важно, что техническое устаревание происходит очень быстро.

OECD MODEL CONVENTION

IV. ПЕРЕДАЧА ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

11. Передача программного обеспечения может принимать различные коммерческие формы. Программное обеспечение может передаваться как отдельный идентифицируемый продукт («некомплексный» – unbundled) или передаваться как компонент в пакете аппаратного/программного обеспечения («комплексный» – bundled). Оно явно содержит элементы интеллектуальной собственности, и таким образом возникает вопрос, передает ли передающая сторона программного обеспечения также лицензию как на использование, так и на воспроизведение для продажи идей, содержащихся в программном обеспечении. Коммерческие контракты, заключаемые на расстоянии вытянутой руки, обычно регулируют этот вопрос, четко определяя передаваемые права и ограничения таких прав. Такие ограничения могут иметь последствия для подоходного налога, а также для таможенных пошлин и налога с продаж. R (10)

12. Коммерческие контракты часто включают использование посредников в качестве дистрибьюторов готового продукта или в качестве сборщиков элементов готового продукта, при этом программное обеспечение приобретается отдельно от аппаратного обеспечения. Такие посредники могут быть экономически независимыми или связанными.

13. Сделки, связанные с программным обеспечением, часто предоставляют покупателям право на последующие улучшения программного обеспечения или право запрашивать услуги по установке, обслуживанию и проверке производительности. Платежи за эти услуги могут быть отдельно идентифицированы, включены в общую цену или составлять часть платежей в рассрочку. Кроме того, возмещение по контрактам, охватывающим программное обеспечение, может принимать форму единовременного авансового платежа, единовременного авансового платежа плюс последующие периодические платежи на основе продаж (или какой-либо другой меры использования) или исключительно периодических платежей без авансовых платежей. Фундаментальные экономические характеристики соглашений могут представлять собой сделку с товарами, услугами, интеллектуальной собственностью или их комбинацией.

14. Другой аспект данного вопроса касается так называемых сервисных центров (service centres), которые управляются независимыми фирмами на контрактной основе для предоставления своим клиентам полного спектра аппаратных и программных услуг, или занимаются расчетом заработной платы, ведением учета запасов, подготовкой финансовой отчетности, составлением планов, разработкой инженерных чертежей, мониторингом операций и т.д. Эти центры также могут предоставлять независимые телекоммуникационные услуги. Сервисные центры могут быть исключительно операционными (т.е. выполнять услуги с использованием программного обеспечения, произведенного связанным или независимым «домом программного обеспечения») или иметь значительные внутренние возможности для программирования (т.е. разработки собственного программного обеспечения). Они могут быть большими или малыми. Крупные многонациональные предприятия (MNE) обычно имеют свои собственные компьютеры и, соответственно, свои собственные сервисные центры, обслуживающие ряд своих составных элементов. Следует ожидать огромного разнообразия опыта и ситуаций. Управляемые программным обеспечением коммуникационные и компьютерные услуги связаны через сервисные центры. Они могут быть частью централизованно предоставляемых услуг MNE.

НАЛОГОВОЕ ОБЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

V. МНОГОНАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

15. Группы многонациональных предприятий используют программное обеспечение для контроля определенных видов деятельности, таких как инвентаризация, закупки, продажи, производственные заказы, выставление счетов и расчет заработной платы; для подготовки финансовой отчетности; для контроля повседневных операций завода; для мониторинга ремонта и

замены физических активов; для обработки инженерных и проектных функций; для подготовки финансовых и рыночных оценок и т.д. Многие многонациональные предприятия имеют собственные компьютерные операции, включая возможности разработки программного обеспечения. В качестве альтернативы они могут приобретать программное обеспечение для использования на своих внутренних компьютерах. Чтобы произвести программное обеспечение, многонациональное предприятие может приобрести базовый «пакет» и модифицировать его с помощью штатных программистов для соответствия местным условиям в каждой стране, где пакет будет использоваться. Чаще, поскольку требования многонационального предприятия уникальны, оно должно разрабатывать базовый пакет программного обеспечения внутри компании и обеспечивать адаптацию к местным условиям в различных странах, в которых оно осуществляет свою деятельность и намеревается использовать программное обеспечение. R (10)

16. Для многонациональных предприятий, предоставляющих большую степень местной автономии, местные члены удовлетворяют свои потребности в программном обеспечении из местных ресурсов (внутренних и внешних), но при этом осознают необходимость обеспечения совместимости результатов с программным обеспечением других членов группы. Там, где автономия в рамках многонационального предприятия менее обширна, более распространена разработка и предоставление программного обеспечения центральным подразделением (т.е. головной компанией или сервисным центром) группы операционным подразделениям на местах. Операционные подразделения могут потребовать значительного объема местного программирования для адаптации программного обеспечения, полученного от центральных подразделений или от третьих сторон.

17. Следовательно, в рамках группы многонационального предприятия в целом – и в рамках отдельных составляющих ее предприятий – могут быть задействованы следующие виды деятельности по приобретению и использованию программного обеспечения:

1. Покупка или лицензирование программного обеспечения у третьей стороны:

a) резидента;

b) нерезидента.

2. Создание с нуля или модификация приобретенного программного обеспечения:

a) внутренним персоналом;

b) внешним сервисным бюро или домом программного обеспечения;

c) физическими лицами, привлекаемыми по контрактам на короткие периоды или для выполнения проектов.

3. Передача программного обеспечения внутри группы и через границы:

a) в качестве внутренних услуг, включающих:

– безвозмездное предоставление,

– возмещение затрат,

– конкретная сделка с наценкой;

OECD MODEL CONVENTION

b) в качестве капитальных активов с конкретными территориальными правами и последующими правами на обслуживание;

c) по идентифицируемой лицензии.

4. Обслуживание и последующие услуги по поддержанию актуальности программного обеспечения, которые предоставляются:

a) безвозмездно;

b) по себестоимости;

c) по рыночной цене. R (10) 5. Операционные услуги, которые предоставляются:

a) безвозмездно;

b) по себестоимости;

c) по рыночной цене.

18. Поскольку программное обеспечение, используемое для внутренних целей, часто требует значительного времени и затрат для адаптации к местным потребностям, а общие базовые программы имеют значительную «групповую» ценность (в отличие от ценности «отдельного предприятия»), доступ к групповым ресурсам программного обеспечения часто предоставляется по низкой (или нулевой) цене, а не по «справедливой» цене возмещения затрат, которую может быть трудно рассчитать. Дополнительные прямые затраты, конечно, несет пользователь.19. Последовательно с деятельностью.

20. За исключением случаев, когда иное предусмотрено в налоговом договоре.

21. За исключением трех старых договоров (Соединенных Штатов, 1950 г.; Соединенного Королевства, 1953 г.; и Индии, 1965 г.), которые предусматривают, что работодатель должен быть резидентом Государства, резидентом которого является работник.

22. Включено, если работник не может доказать обратное.

23. В недавних договорах Бельгия настаивала на положении, предусматривающем, что освобождение не будет предоставлено, если пребывание составляет 183 дня или более в течение любого двенадцатимесячного периода.

24. В некоторых договорах предусматривается, что работодатель должен быть резидентом того же Государства, что и работник, или что работодатель должен быть либо резидентом того же Государства, что и работник, либо постоянным представительством (ПП), расположенным в этом Государстве.

OECD MODEL CONVENTION

ANNEX II РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР

Относительно применения и толкования Правила 183 дней, установленного Модельной конвенцией ОЭСР об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала R (9) (принята Советом ОЭСР 24 октября 1991 г.)

СОВЕТ, Принимая во внимание статью 5 b) Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.; Принимая во внимание Рекомендации Совета от 11 апреля 1977 г. относительно избежания двойного налогообложения и от 21 сентября 1977 г. относительно уклонения от уплаты налогов [C(77)40(Final), C(77)149(Final]; Принимая во внимание Доклад Комитета по налоговым вопросам от 24 января 1991 г. о Правиле 183 дней: некоторые проблемы применения и толкования (DAFFE/CFA(91)6/REVI); Учитывая, что Модельная конвенция ОЭСР 1977 г. об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала (далее именуемая «Модельная конвенция») помогла государствам-членам унифицировать двусторонние конвенции на основе единообразных принципов, определений, правил и методов, договориться о едином толковании и расширить существующую сеть таких конвенций; I. РЕКОМЕНДУЕТ правительствам государств-членов при применении существующих двусторонних конвенций об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и капитала следовать рекомендациям вышеупомянутого Доклада относительно толкования правила 183 дней, изложенного в пункте 2 статьи 15 Модельной конвенции, и, в частности, принять «единообразный метод физического присутствия по дням», изложенный в Докладе. II. ПОРУЧАЕТ Комитету по налоговым вопросам изменить Комментарий к пункту 2 статьи 15 Модельной конвенции, как рекомендовано в пункте 27 Доклада, при следующем пересмотре Модельной конвенции.

Налогообложение программного обеспечения (принято Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.)

Содержание

I. Введение ..... **R(10)-2**
II. Характеристики программного обеспечения . . . . . R(10)-2 R (10)
III. Разработка программного обеспечения ..... **R(10)-3**
IV. Передача программного обеспечения ..... **R(10)-4**
V. Многонациональные предприятия и использование программного обеспечения ..... **R(10)-5**
VI. Практика государств-членов ..... **R(10)-6**

Юридическая классификация ..... R(10)-6
Налоговая классификация – государство источника ..... R(10)-7
Налоговая классификация – государство резидентства ..... R(10)-8
Конвенции об избежании двойного налогообложения ..... R(10)-8
VII. Применение Модельной конвенции ..... R(10)-9
VIII. Проблемы, связанные с платежами за программное обеспечение ..... R(10)-10
Описанные проблемы ..... R(10)-10
Анализ ..... R(10)-10
Смешанные контракты ..... R(10)-13
IX. Выводы ..... R(10)-14
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Вопросник по налогообложению программного обеспечения ..... R(10)-16
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Ответы на вопросник по налогообложению программного обеспечения ..... R(10)-19
ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Предлагаемые поправки к Комментарию
к Модельной налоговой конвенции ..... R(10)-31

OECD MODEL CONVENTION

I. ВВЕДЕНИЕ

1. В последние годы компьютеризация становится все более распространенной в бизнесе и промышленности, и одна из основных проблем, возникающих в результате этого технологического взрыва, связана с разработкой и передачей «программного обеспечения» через национальные границы. Это является серьезной проблемой для ОЭСР, главным образом потому, что торговля программным обеспечением составляет значительную часть общего объема работы по «торговле услугами». Доклад под названием «Программное обеспечение: развивающаяся отрасль» был опубликован ОЭСР в 1985 году. Доклад был подготовлен для Комитета по информационной, компьютерной и коммуникационной политике специальной группой экспертов из государств-членов. В докладе обсуждались события и R (10) тенденции в области программного обеспечения. Обсуждение проблем трансграничного налогообложения, возникающих в связи с этим современным явлением, имеет значительную важность. Налоговые вопросы относительно неурегулированы, и по этой причине Комитет счел полезным проанализировать эти вопросы с целью достижения согласия относительно надлежащего налогового режима и, в частности, того, могут ли эти вопросы быть решены в рамках существующих положений конвенций об избежании двойного налогообложения.

2. Основные вопросы, рассматриваемые в настоящем докладе:

– коммерческое право и практика государств-членов в отношении прав на программное обеспечение;

– характер платежей за программное обеспечение;

– налогообложение платежей за программное обеспечение государствами-членами в соответствии с их внутренним законодательством и договорами об избежании двойного налогообложения;

– применение Модельной конвенции и необходимость каких-либо разъяснений или поправок к ее положениям.

II. ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

3. Программное обеспечение лучше всего описать как программу или серию программ, содержащих инструкции для компьютера. В техническом смысле существует два вида программного обеспечения. Системное программное обеспечение (system software) направлено на операционный процесс самого компьютера (т.е. операционное программное обеспечение), в то время как прикладное программное обеспечение (application software) состоит из программ для использования компьютера для выполнения конкретных задач. Эти цели могут быть определены одним клиентом/пользователем, группой клиентов/пользователей или могут быть результатом маркетинговой деятельности разработчика программного обеспечения.

4. В целом, программное обеспечение является результатом идей и концепций, возникающих в ходе научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Результатом обычно является программа, которую можно описать, записать на бумаге или перенести на магнитный носитель

(ленту или диск) или оптический носитель (лазерный диск). Передача программного обеспечения может происходить посредством передачи самого носителя или по кабелю или спутниковой связи.

НАЛОГОВОЕ ОБЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

5. Прикладное программное обеспечение может состоять из стандартного программного обеспечения (standard software) с широким спектром применений или быть специальным программным обеспечением (special software) (изготовленным на заказ для отдельных пользователей или предназначенным для применения самим разработчиком).

6. Как системное программное обеспечение, так и прикладное программное обеспечение могут быть неотъемлемой частью материального актива, т.е. аппаратного обеспечения (hardware). Примерами являются системное программное обеспечение как часть производственного оборудования и прикладное программное обеспечение для конкретного использования оборудования, такого как текстовый процессор.

7. С другой стороны, программное обеспечение может иметь независимую форму – часто называемую «коробочным программным обеспечением» («canned software») – которое может использоваться с различными аппаратными средствами (с некоторыми незначительными модификациями для разных типов компьютеров) и применяться в качестве информационных систем для управления, консалтинга и R (10) администрирования.

III. РАЗРАБОТКА ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

8. Программное обеспечение создается путем исследований и разработок, в результате чего затраты на НИОКР (R&D) составляют основную часть стоимости программного обеспечения. Производство программного обеспечения можно в общих чертах описать следующим образом. Первая стадия (НИОКР) включает планирование, проектирование, кодирование и тестирование концепции на предмет ее адаптации в программу. Когда техническая осуществимость программы установлена, разрабатывается мастер-программа. Чтобы сделать продукт доступным для выпуска конкретному клиенту/пользователю, конкретной группе пользователей или на рынок в целом, мастер-программа будет адаптирована по мере необходимости и в зависимости от того, является ли программа стандартной или специфической, а затем подготовлена к копированию и передаче.

9. Программное обеспечение может быть разработано для внутреннего использования, для использования связанными (иностранными) компаниями или для продажи третьим сторонам как часть оборудования, как мастер-копия или как скопированное и коробочное программное обеспечение.

10. Результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских проектов могут значительно варьироваться от разработки программных продуктов с значительным потенциалом прибыли до разработки программных продуктов, которые либо приносят убытки, либо оставляются без какой-либо коммерческой эксплуатации. Как правило, один прибыльный продукт должен компенсировать экономические неудачи многих непродуктивных исследовательских усилий. Таким образом, ставки роялти на программное обеспечение (в процентах от продаж продукта) часто выше, чем при других, более традиционных соглашениях о роялти (например, патентах). Например, ставка роялти в 25% от продаж не является необычной и может быть даже низкой. Также важно, что техническое устаревание происходит очень быстро.

OECD MODEL CONVENTION

IV. ПЕРЕДАЧА ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

11. Передача программного обеспечения может принимать различные коммерческие формы. Программное обеспечение может передаваться как отдельный идентифицируемый продукт («некомплексный» – unbundled) или передаваться как компонент в пакете аппаратного/программного обеспечения («комплексный» – bundled). Оно явно содержит элементы интеллектуальной собственности, и таким образом возникает вопрос, передает ли передающая сторона программного обеспечения также лицензию как на использование, так и на воспроизведение для продажи идей, содержащихся в программном обеспечении. Коммерческие контракты, заключаемые на расстоянии вытянутой руки, обычно регулируют этот вопрос, четко определяя передаваемые права и ограничения таких прав. Такие ограничения могут иметь последствия для подоходного налога, а также для таможенных пошлин и налога с продаж. R (10)

12. Коммерческие контракты часто включают использование посредников в качестве дистрибьюторов готового продукта или в качестве сборщиков элементов готового продукта, при этом программное обеспечение приобретается отдельно от аппаратного обеспечения. Такие посредники могут быть экономически независимыми или связанными.

13. Сделки, связанные с программным обеспечением, часто предоставляют покупателям право на последующие улучшения программного обеспечения или право запрашивать услуги по установке, обслуживанию и проверке производительности. Платежи за эти услуги могут быть отдельно идентифицированы, включены в общую цену или составлять часть платежей в рассрочку. Кроме того, возмещение по контрактам, охватывающим программное обеспечение, может принимать форму единовременного авансового платежа, единовременного авансового платежа плюс последующие периодические платежи на основе продаж (или какой-либо другой меры использования) или исключительно периодических платежей без авансовых платежей. Фундаментальные экономические характеристики соглашений могут представлять собой сделку с товарами, услугами, интеллектуальной собственностью или их комбинацией.

14. Другой аспект данного вопроса касается так называемых сервисных центров (service centres), которые управляются независимыми фирмами на контрактной основе для предоставления своим клиентам полного спектра аппаратных и программных услуг, или занимаются расчетом заработной платы, ведением учета запасов, подготовкой финансовой отчетности, составлением планов, разработкой инженерных чертежей, мониторингом операций и т.д. Эти центры также могут предоставлять независимые телекоммуникационные услуги. Сервисные центры могут быть исключительно операционными (т.е. выполнять услуги с использованием программного обеспечения, произведенного связанным или независимым «домом программного обеспечения») или иметь значительные внутренние возможности для программирования (т.е. разработки собственного программного обеспечения). Они могут быть большими или малыми. Крупные многонациональные предприятия (MNE) обычно имеют свои собственные компьютеры и, соответственно, свои собственные сервисные центры, обслуживающие ряд своих составных элементов. Следует ожидать огромного разнообразия опыта и ситуаций. Управляемые программным обеспечением коммуникационные и компьютерные услуги связаны через сервисные центры. Они могут быть частью централизованно предоставляемых услуг MNE.

НАЛОГОВОЕ ОБЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

V. МНОГОНАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

15. Группы многонациональных предприятий используют программное обеспечение для контроля определенных видов деятельности, таких как инвентаризация, закупки, продажи, производственные заказы, выставление счетов и расчет заработной платы; для подготовки финансовой отчетности; для контроля повседневных операций завода; для мониторинга ремонта и замены физических активов; для обработки инженерных и проектных функций; для подготовки финансовых и рыночных оценок и т.д. Многие многонациональные предприятия имеют собственные компьютерные операции, включая возможности разработки программного обеспечения. В качестве альтернативы они могут приобретать программное обеспечение для использования на своих внутренних компьютерах. Чтобы произвести программное обеспечение, многонациональное предприятие может приобрести базовый «пакет» и модифицировать его с помощью штатных программистов для соответствия местным условиям в каждой стране, где пакет будет использоваться. Чаще, поскольку требования многонационального предприятия уникальны, оно должно разрабатывать базовый пакет программного обеспечения внутри компании и обеспечивать адаптацию к местным условиям в различных странах, в которых оно осуществляет свою деятельность и намеревается использовать программное обеспечение. R (10)

16. Для многонациональных предприятий, предоставляющих большую степень местной автономии, местные члены удовлетворяют свои потребности в программном обеспечении из местных ресурсов (внутренних и внешних), но при этом осознают необходимость обеспечения совместимости результатов с программным обеспечением других членов группы. Там, где автономия в рамках многонационального предприятия менее обширна, более распространена разработка и предоставление программного обеспечения центральным подразделением (т.е. головной компанией или сервисным центром) группы операционным подразделениям на местах. Операционные подразделения могут потребовать значительного объема местного

программирования для адаптации программного обеспечения, полученного от центральных подразделений или от третьих сторон.

17. Следовательно, в рамках группы многонационального предприятия в целом – и в рамках отдельных составляющих ее предприятий – могут быть задействованы следующие виды деятельности по приобретению и использованию программного обеспечения:

1. Покупка или лицензирование программного обеспечения у третьей стороны:

a) резидента;

b) нерезидента.

2. Создание с нуля или модификация приобретенного программного обеспечения:

a) внутренним персоналом;

b) внешним сервисным бюро или домом программного обеспечения;

c) физическими лицами, привлекаемыми по контрактам на короткие периоды или для выполнения проектов.

3. Передача программного обеспечения внутри группы и через границы:

a) в качестве внутренних услуг, включающих:

– безвозмездное предоставление,

– возмещение затрат,

– конкретная сделка с наценкой;

OECD MODEL CONVENTION

b) в качестве капитальных активов с конкретными территориальными правами и последующими правами на обслуживание;

c) по идентифицируемой лицензии.

4. Обслуживание и последующие услуги по поддержанию актуальности программного обеспечения, которые предоставляются:

a) безвозмездно;

b) по себестоимости;

c) по рыночной цене. R (10) 5. Операционные услуги, которые предоставляются:

a) безвозмездно;

b) по себестоимости;

c) по рыночной цене.

18. Поскольку программное обеспечение, используемое для внутренних целей, часто требует значительного времени и затрат для адаптации к местным потребностям, а общие базовые программы имеют значительную «групповую» ценность (в отличие от ценности «отдельного предприятия»), доступ к групповым ресурсам программного обеспечения часто предоставляется по низкой (или нулевой) цене, а не по «справедливой» цене возмещения затрат, которую может быть трудно рассчитать. Дополнительные прямые затраты, конечно, несет пользователь.

19. В тех случаях, когда многонациональные предприятия используют программное обеспечение как функцию внутреннего контроля производства, а не как продукт, передача программного обеспечения аффилированным лицам воспринимается деловым сообществом как услуга, а не как передача права на использование объекта нематериальной собственности.

VI. ПРАКТИКА ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ

20. Для определения налоговой практики государств-членов в отношении платежей за программное обеспечение Комитет использовал анкету, которая воспроизведена в Приложении 1. Он запрашивал информацию о правовой классификации программного обеспечения согласно их внутреннему законодательству, их налоговой практике как государства резидентства получателя платежей за программное обеспечение, статусе платежей за программное обеспечение в

отношении их соглашений об избежании двойного налогообложения и их мнениях относительно того, требует ли Модельная конвенция разъяснений или поправок. Ответы на анкету обобщены в Приложении 2.

Правовая классификация

21. Все государства-члены ОЭСР предоставляют правовую защиту интеллектуальной собственности в программном обеспечении согласно внутреннему законодательству. Во всех странах, за исключением Швейцарии, защита предоставляется в соответствии с авторским правом. В некоторых странах защита считается подразумеваемой в авторском праве, однако наблюдается заметная тенденция к тому, чтобы страны делали такую защиту явно закрепленной в законодательстве. Существуют значительные различия в объеме защиты. Защита может ограничиваться авторами, создающими значительные или уникальные произведения. Она может распространяться на адаптации существующих произведений, а иногда и на адаптации, сделанные лицами, отличными от первоначального автора.

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

22. Для целей подоходного налога государства-члены не проводят юридических различий между системным программным обеспечением и прикладным программным обеспечением, а также между тем, поставляется ли программное обеспечение «в комплекте» или «отдельно». Такие различия могут иметь значение в определенных странах для целей налога с оборота, НДС или таможенных пошлин.

Налоговая классификация – государство источника

23. Целью этой части анкеты было определить:

– при каких обстоятельствах платежи, относящиеся к программному обеспечению, классифицируются согласно внутреннему законодательству как вопросы, касающиеся прироста капитала;

– когда они не классифицируются таким образом, при каких обстоятельствах согласно внутреннему законодательству они рассматриваются как платежи за товары или услуги, или роялти. Анализ ответов показывает следующие тенденции.

Капитальные платежи

24. Большинство стран, ответивших на этот вопрос, считают, что это вопрос, касающийся прироста капитала, когда происходит прямая передача программного обеспечения, подразумевающая передачу всех прав, связанных с ним. Некоторые считают, что это также вопрос, касающийся прироста капитала, когда:

– аппаратное обеспечение приобретается со встроенным программным обеспечением;

– платеж осуществляется в виде единовременной суммы и в качестве вознаграждения за право использовать программное обеспечение в течение значительного периода (наиболее часто упоминаются три года).

Роялти или платежи за товары или услуги

25. Все страны, за исключением Швейцарии, Норвегии и Нидерландов, имеют право облагать налогом у источника выплаты роялти. Шесть стран также облагают налогом у источника платежи за товары и услуги. Некоторые страны не проводят различий между тем, является ли платеж за программное обеспечение платежом за товары или услуги, или представляет собой платеж роялти; одни из них потому, что они не облагают налогом платежи ни в одной из этих категорий, другие потому, что они реализуют права на налог у источника в отношении обоих видов платежей. Если различие должно быть проведено, например, потому что страна имеет право налогообложения только в отношении роялти, тогда общая сумма вознаграждения разбивается на разумной основе с учетом условий контракта, который определяет, что предоставляется в обмен на соответствующие платежи.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Налоговая классификация – государство резидентства

26. Когда резидент получает платеж в качестве вознаграждения за передачу всех или части прав, связанных с программным обеспечением, налоговый режим такого получения отражает лежащий в основе характер сделки в большинстве стран. Получение рассматривается как прибыль от предпринимательской деятельности, если переданные права сопоставимы с товарно-материальными запасами. Получения обычно рассматриваются как вопросы, касающиеся прироста капитала, когда переданные права имеют характер основных средств. Некоторые страны также рассматривают как вопросы, касающиеся прироста капитала, единовременные поступления или поступления в обмен на предоставление исключительного права использования или права использования на определенное количество лет (например, три года).

27. Для многих стран вопрос о том, относится ли доход к товарам и услугам или представляет собой роялти, не имеет отношения к его налоговому режиму. Для стран, где такое различие необходимо, доход разбивается на разумной основе с учетом конкретных условий контракта.

28. Когда платежи были обложены налогом в государстве источника, государство резидентства применяет свое внутреннее законодательство, которое может предотвращать или не предотвращать двойное налогообложение. Ни одна страна не имеет специальных положений для программного обеспечения.

Конвенции об избежании двойного налогообложения

29. Существуют различия между государствами-членами относительно классификации «капитальных» платежей, относящихся к программному обеспечению. Некоторые придерживаются мнения, что эти платежи подпадают под действие Статьи 12, например, когда они относятся к использованию программного обеспечения; другие считают, что могут применяться Статьи 7, 13 или 14 в зависимости от фактов конкретного случая. В большинстве стран платежи за программное обеспечение, которые не рассматриваются как вопросы, касающиеся прироста капитала, могут регулироваться Статьей 12 или Статьями 7 или 14, в зависимости от фактов.

30. В случаях, когда платежи включают элементы как за товары и услуги, так и за роялти, большинство выступает за применение Статьи 12 Модельной конвенции исключительно к элементу роялти. Греция и Австралия считают, что Статья 12 обычно применяется ко всей сумме платежа.

31. В своих двусторонних переговорах немногие страны стремятся принять Статью 12 Модельной конвенции в полном объеме. Изменения в основном заключаются во введении дополнительных пунктов в определение роялти или в предусмотрении применения налога у источника. Только Франция специально ссылалась на программное обеспечение в недавних конвенциях.

32. В случаях, когда сторона конвенции реализовала права налогообложения в отношении платежей за программное обеспечение, классифицируя их иным образом, чем предусмотрено внутренним законодательством страны получателя, последняя страна, как правило, предоставит устранение двойного налогообложения или будет искать процедуру взаимного согласования с государством источника в соответствии со Статьей 25.

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

33. Три страны придерживаются мнения, что текст Статьи 12 Модельной конвенции должен быть изменен. Италия и Люксембург предлагают специально упомянуть термин «программное обеспечение» в тексте. Франция предлагает, чтобы программное обеспечение рассматривалось так же, как кинематографические фильмы, а именно путем ссылки на «продукт» (программное обеспечение), а не на права, связанные с «продуктом», будь то авторские права или права иного рода. Другие страны считают либо, что никакие поправки не должны вноситься в Модельную конвенцию, либо, что будет достаточно включить разъяснения в Комментарий к Статье 12 (и, при необходимости, к Статьям 7, 13 и 14) относительно налогового режима программного обеспечения.

VII. ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ

34. Статьи Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, которые могут иметь отношение к налоговому режиму программного обеспечения, следующие:

– Статья 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности);

– Статья 12 (Роялти);

– Статья 13 (Прирост капитала);

– Статья 14 (Независимые личные услуги).

35. Налоговый режим, применяемый к платежам между резидентами двух стран, не создает проблем, когда эти страны заключили соглашение об избежании двойного налогообложения, которое во всех отношениях соответствует Статье 12 Модельной конвенции и которое не допускает налог у источника на роялти в государстве источника. Предположим, что платежи осуществляются предприятием Государства S (государство источника) в пользу предприятия Государства R (государство резидентства). Государство S сможет осуществлять права налогообложения в отношении платежей только в том случае, если предприятие Государства R имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве S, и если программное обеспечение, которое приводит к этим платежам, эффективно связано/было эффективно связано с таким постоянным представительством. В противном случае налогообложение является исключительно вопросом Государства R.

36. Определение «роялти» в пункте 2 Статьи 12 включает, среди прочего, платежи любого рода, произведенные за: а) использование или право использования любого авторского права на литературное, художественное или научное произведение; б) использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования; в) информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

37. Комментарий к Статье 12 уточняет, в частности, что:

– в отношении авторского права определение применяется независимо от того, было ли или требуется ли зарегистрировать это право в публичном реестре;

– в отношении оборудования должно проводиться различие между роялти, выплачиваемыми за использование оборудования (которые подпадают под действие Статьи 12), и платежами, составляющими вознаграждение за продажу оборудования (которые в зависимости от случая подпадают под действие Статей 7, 13, 14 или 21). Однако в отчете под названием «Налогообложение доходов, полученных от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования» (опубликованном в 1985 году под названием «Тенденции в международном налогообложении») Комитет рекомендовал не включать в определение «роялти» доход, полученный от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, если конвенция предусматривает налогообложение роялти в государстве источника.

VIII. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПЛАТЕЖАМИ ЗА ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
Описанные проблемы

38. Многие двусторонние договоры между государствами-членами сохраняют ограниченную ставку налога у источника на роялти в целом или на определенные виды роялти. Двенадцать стран действительно сделали оговорку против нулевой ставки, предусмотренной в Статье 12. Поскольку двусторонние договоры, предусматривающие налог у источника на роялти, обычно принимают полное определение роялти в пункте 2 Статьи 12, ряд стран осуществляют права налогообложения у источника в отношении многих видов платежей за программное обеспечение на том основании, что они представляют собой роялти.

39. Налогообложение платежей за программное обеспечение у источника вызывает вопросы принципов и практического применения. Что касается последнего, необходимо определить:

– какие из различных видов платежей, относящихся к программному обеспечению, представляют собой роялти;

– как должны рассматриваться платежи, осуществляемые по смешанным контрактам.

Анализ

40. Комитет рассмотрел, целесообразно ли в принципе рассматривать платежи за программное обеспечение как подпадающие под действие Статьи 12. Он принял во внимание следующее: а) Статья 12 рекомендует нулевую ставку налога на роялти с целью защиты роялти от

налогообложения в государстве источника, за исключением ограниченной степени, предусмотренной пунктом 3 Статьи 12. б) Налогообложение роялти у источника может привести к налогообложению на валовой основе, что игнорирует расходы, понесенные получателем при получении роялти. В некоторых случаях это может привести к неустраненному двойному налогообложению, когда государство резидентства не может полностью зачесть налог, удержанный у источника, поскольку оно облагает роялти на чистой основе. в) Налогообложение на валовой основе происходит только в отсутствие постоянного представительства (ПП); если роялти эффективно связано с постоянным представительством (ПП), то действие Статьи 7 совместно с пунктом 3 Статьи 12 обеспечивает налогообложение на чистой основе. Парадоксально, но чем меньше связь получателя с государством источника, тем больше его налоговое бремя там. Комитет отметил, что тем не менее в рамках ОЭСР существует почти единогласие в предоставлении защиты прав на программное обеспечение в соответствии с авторским правом. Из этого он сделал вывод, что платежи за программное обеспечение, произведенные за право использования интеллектуальной собственности в программном обеспечении, не могут быть отделены от роялти за авторские права в целом. Он не смог рекомендовать рассматривать платежи за программное обеспечение как полностью выходящие за рамки Статьи 12. Однако существуют трудности в применении положений Статьи 12 об авторском праве к роялти за программное обеспечение, поскольку пункт 2 Статьи требует, чтобы программное обеспечение классифицировалось как литературное, художественное или научное произведение. Ни одна из этих категорий не кажется полностью подходящей, но рассмотрение в качестве научного произведения может быть наиболее реалистичным подходом. Страны, для которых невозможно отнести программное обеспечение к какой-либо из этих категорий, могут быть оправданы в принятии в своих двусторонних договорах измененной версии пункта 2 Статьи 12, которая либо опускает все ссылки на характер авторских прав, либо конкретно ссылается на программное обеспечение.

41. Комитет также рассмотрел вопрос о границе между платежами за программное обеспечение, имеющими характер роялти, и платежами за программное обеспечение других видов – проблема, которая вызывает значительные трудности.

Первая гипотеза: частичная передача прав

42. Первая гипотеза касается платежей, произведенных в обстоятельствах, когда передаются не все права на программное обеспечение. Некоторые страны утверждали, что платежи, произведенные в качестве вознаграждения за частичную передачу нематериальных прав, связанных с программным обеспечением, подпадают под широкое определение в Статье 12, даже если исключена аренда оборудования. Они считали, что нецелесообразно проводить различие в зависимости от того:

– идет ли речь об единовременном платеже или платежах, распределенных во времени;

– передаются ли права использования на ограниченный период или иным образом;

– является ли передатчик прав автором программного обеспечения или другим лицом, участвующим в коммерческой эксплуатации программного обеспечения. Соответственно, они выразили мнение, что во всех вышеуказанных обстоятельствах платежи подлежат налогообложению в государстве источника (Государство S), если конвенция между Государством S и государством резидентства (Государство R) получателя предусматривает налогообложение роялти у источника. Роялти, полученные в Государстве R, также подлежат налогообложению там в соответствии с его законодательством. Государство R должно устранять двойное налогообложение в соответствии с конвенцией, например, путем предоставления налогового кредита.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

43. Противоположное мнение других стран заключалось в том, что целью Статьи 12 было устранение налогообложения у источника и что определение роялти должно было толковаться более узко, чтобы ограничить его сферу применения. Они считали, что необходимо провести важное различие между:

– приобретением программного обеспечения для личного или предпринимательского использования покупателем;

– приобретением программного обеспечения для коммерческой разработки или эксплуатации. В первой ситуации они считали, что покупатель не сделал ничего, кроме приобретения продукта, и что платеж должен рассматриваться в соответствии со Статьей 7 или Статьей 13, в зависимости от обстоятельств. Они не считали релевантным то, что продукт был защищен авторским правом и что существовали ограничения на использование, которое покупатель мог ему придать. Во второй ситуации они согласились, что платежи были произведены за права на использование интеллектуальной собственности и, соответственно, вероятно, представляли собой роялти. Примеры такой эксплуатации включали воспроизведение или адаптацию программного обеспечения для дальнейшего распространения. В таких ситуациях платежи владельцу авторского права, вероятно, представляли собой роялти, особенно если они были связаны с количеством распространенных продуктов.

44. Решение этих существенных разногласий должно заключаться в определении роялти в пункте 2 Статьи 12: «Термин «роялти», используемый в настоящей Статье, означает платежи любого рода, полученные в качестве вознаграждения за использование или за право использования любого авторского права [...] любого патента [...]». При широком толковании простая покупка продукта, защищенного авторским правом или патентом, вероятно, приведет к уплате роялти в качестве вознаграждения за использование продукта. Более узкое толкование заключается в том, что «использование», как это указано в Модельной конвенции, ограничено использованием приобретателем, который стремится коммерчески использовать интеллектуальную собственность другого лица. Значительное большинство Комитета твердо придерживалось мнения, что более узкое толкование является правильным. Они считали, что пункт 1 Комментария к Статье 12, который описывает роялти в принципе как «доход получателя от сдачи внаём», прояснил ситуацию. Поскольку прямая покупка продукта (например, компьютерной программы) для простого использования покупателем не могла представлять собой какую-либо форму сдачи внаём, она явно не могла порождать роялти по смыслу Статьи 12.

Вторая гипотеза: передача всех прав

45. Во второй гипотезе платежи осуществляются в качестве вознаграждения за окончательную передачу всех прав, связанных с программным обеспечением. В этом случае существовало общее согласие, что платежи являлись вознаграждением за приобретение программного обеспечения без постановки вопросов о правах на его использование. Положения Статьи 12 не применялись.

46. Дополнительным вопросом является то, уместно ли классифицировать некоторые другие операции как передачу программного обеспечения, такие как:

– те, целью которых является передача исключительного права на использование программного обеспечения в течение определённого периода или в ограниченной географической зоне;

– те, которые включают дополнительное возмещение, связанное с использованием R (10) программного обеспечения;

– те, которые включают значительные единовременные платежи.

47. Страны применяют различные практики при трактовке таких операций, и невозможно провести чёткую границу между платежами, которые надлежащим образом должны рассматриваться как относящиеся к приросту капитала, и теми, которые являются роялти в соответствии со статьёй 12 в любой ситуации. Тем не менее, существуют чёткие принципы, которыми следует руководствоваться при определении характера операции. Во-первых, необходимо учитывать точные условия договора, согласно которому были переданы права на программное обеспечение. Во-вторых, если произошла передача права собственности на права, платежи не могут быть за использование прав. Наконец, форма, которую принимает возмещение, будь то оплата в рассрочку или, по мнению большинства стран, оплата, связанная с определённым условием, не имеет значения при определении характера операции.

Смешанные договоры

48. Комитет наконец рассмотрел платежи по смешанным договорам. Примеры таких договоров включают:

– продажа аппаратного обеспечения со встроенным программным обеспечением;

– предоставление права на использование программного обеспечения в сочетании с оказанием услуг.

49. Проблема смешанных договоров также возникает в других областях, например, в отношении патентных роялти и ноу-хау. Комментарий к статье 12 обсуждает эту проблему в пункте 12. В нём рекомендуется разбивать общую сумму возмещения, подлежащую уплате по договору, на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения, а затем применять к каждой распределённой части соответствующий налоговый режим. Однако, если некоторые из частей имеют вспомогательный характер по сравнению с основной частью, режим, применимый к последней части, может быть распространён на всё возмещение. Таким образом, смешанные договоры, касающиеся программного обеспечения,

не представляют принципиальной проблемы, поскольку подход, изложенный в Комментарии для других типов смешанных договоров, является уместным.

Конкретный пример

50. Предприятие приобретает станок с числовым программным управлением. Если бы был произведён единовременный платёж, некоторые страны рассматривали бы его как оплату исключительно за приобретение актива. Если же, однако, требовались бы дальнейшие платежи, связанные, например, с количеством использований станка или количеством произведённых на нём продуктов, тогда они признавали бы эти дополнительные платежи как роялти в соответствии со статьёй 12. Другие страны R (10) рассматривали бы платёж как частично за приобретение актива и частично за право использования операционного программного обеспечения. Соответственно, они бы распределяли платёж и рассматривали бы последнюю часть как представляющую роялти. Если только эта последняя часть не была незначительной или вспомогательной, они бы применяли налогообложение в государстве источника.

IX. ВЫВОДЫ

51. Вопрос о платежах за программное обеспечение, несомненно, важен, учитывая стремительность технологических разработок последних лет. Однако этот вопрос поднимает новые принципиальные проблемы. Скорее, он в новой форме подчёркивает давние трудности, особенно в отношении налогообложения у источника и сферы применения статьи 12 Модельной конвенции. Тем не менее, Комитет счёл, что это полезная тема для изучения и что будет полезно изложить, как Модельная конвенция должна толковаться конкретно в отношении платежей за программное обеспечение.

52. Выводы Комитета заключаются в следующем:

a) Платежи, осуществляемые в связи с программным обеспечением, представляют собой роялти в значении статьи 12 только в тех случаях, когда имеет место ограниченное предоставление прав (не равнозначное изменению права собственности) для коммерческой разработки или эксплуатации программного обеспечения. Платежи за программное обеспечение, независимо от того, является ли оно «в комплекте» или нет, которое приобретается для личного или делового использования покупателем, не представляют собой роялти.

b) Платежи, осуществляемые за отчуждение всех прав, относящихся к программному обеспечению, не представляют собой роялти. Квалификация платежей, осуществляемых за более ограниченное отчуждение прав (как описано в пункте 46), может зависеть от точных условий соответствующего договора, но в обстоятельствах, когда имеет место отчуждение права собственности, уплаченное возмещение, по мнению большинства стран, не представляет собой роялти.

c) Если страны в своих двусторонних конвенциях применяют нулевую ставку налога у источника, рекомендованную в статье 12, то проблемы в связи с платежами за программное обеспечение не могут возникнуть, поскольку налогообложение таких платежей является исключительно вопросом государства резидентства получателя, за исключением случаев,

когда такие платежи фактически связаны с постоянным представительством (ПП) в государстве источника.

d) Если конвенция об избежании двойного налогообложения предусматривает налогообложение у источника в отношении некоторых, но не всех роялти, ожидается, что платежи за программное обеспечение, которые надлежащим образом обладают характеристиками роялти, обычно будут классифицироваться как платежи в отношении авторского права.

e) Ответственность за устранение любого возникающего R (10) двойного налогообложения лежит на государстве резидентства, если условия двусторонней конвенции с государством источника позволяют последнему осуществлять права налогообложения в отношении платежей за программное обеспечение. Любые трудности в применении конвенции должны быть разрешены в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), предусмотренной статьёй 25.

f) Условия, на которых технология передаётся через национальные границы внутри многонациональных предприятий, должны соответствовать принципу «вытянутой руки», лежащему в основе статьи 9.

g) Изменения в текст Модельной конвенции не требуются, но рекомендуется включить разъяснения по налогообложению программного обеспечения в Комментарий к статье 12 (со ссылками на статьи 7 и 14) в соответствии с Приложением 3 к настоящему Докладу.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 АНКЕТА ПО НАЛОГОВОМУ РЕЖИМУ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

1. Юридическая классификация 1.1 Предусмотрена ли защита вашей внутренней законодательством для интеллектуальной собственности в программном обеспечении? 1.2 Если она защищена, то по законодательству об авторском праве, патентному законодательству или по другой форме законодательства? 1.3 Если она защищена, распространяется ли она только на автора или также охватывает тех, кто может адаптировать или трансформировать программное обеспечение? R (10) 1.4 Имеют ли следующие различия значение в вашем внутреннем законодательстве? 1.4.1 Системное или операционное программное обеспечение и прикладное программное обеспечение, 1.4.2 Программное обеспечение как неотъемлемая часть аппаратного обеспечения или «коробочное» программное обеспечение, 1.4.3 Программный продукт в комплекте или без комплекта, и 1.4.4 Другие различия? 1.5 Пожалуйста, добавьте любые замечания, которые могут способствовать пониманию юридической классификации прав, связанных с программным обеспечением.

2. Налоговая классификация как государство источника Предположим, что платежи за использование программного обеспечения осуществляются резидентом вашего Государства резиденту другого Государства, с которым у вас нет налогового договора. 2.1 Согласно вашему налоговому законодательству, классифицировали бы вы какой-либо платёж за использование программного обеспечения как капитальный платёж? 2.1.1 Только если это была полная покупка всех прав, относящихся к программному обеспечению. 2.1.2 В других обстоятельствах и, если да, то в каких? 2.1.3 Нет. 2.2 Согласно вашему налоговому законодательству, при каких обстоятельствах вы бы классифицировали платёж, отличный от капитального платежа, как: 2.2.1 Платёж за товары и услуги? 2.2.2 Платёж роялти? 2.3 Если платежи производятся за право использования и за услуги по договору, требующему предоставления консультаций и информации без отдельно указанного возмещения, стали бы вы, при любых обстоятельствах, разбивать общее возмещение на отдельные элементы платежа за услуги и платежа роялти соответственно?

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

2.3.1 Если нет, то это потому, что в вашем законодательстве нет полномочий для этого? 2.3.2 Если да, то на какой основе рассчитывается разбивка? 2.4 Предусматривает ли ваша страна налогообложение у источника в отношении следующих платежей: 2.4.1 Капитальный платёж? 2.4.2 Платёж за товары и услуги? 2.4.3 Платёж роялти? 2.5 В каждом случае, упомянутом в 2.4, это потому, что они: 2.5.1 Классифицируются как роялти? R (10) 2.5.2 По каким-либо другим причинам? 2.6 Если они классифицируются как роялти, подлежащие налогообложению у источника, совпадает ли определение роялти в вашем налоговом

законодательстве с определением в статье 12 Модельной конвенции и, если нет, то чем оно отличается?

3. Налоговая классификация как государство резидентства Предположим, что платежи за использование программного обеспечения осуществляются резидентом другой страны, с которой у вас нет налогового договора, резиденту вашей страны. 3.1 Согласно вашему налоговому законодательству, классифицировали бы вы какой-либо доход от использования программного обеспечения как капитальный платёж? 3.1.1 Только если это было полное отчуждение всех прав, относящихся к программному обеспечению. 3.1.2 В других обстоятельствах и, если да, то в каких? 3.1.3 Нет.

3.2. Согласно вашему налоговому законодательству, при каких обстоятельствах вы бы классифицировали доход, отличный от капитального дохода, как: 3.2.1 Доход за товары и услуги? 3.2.2 Доход от роялти? 3.3 Если платежи производятся за право использования и за услуги по договору, требующему предоставления консультаций и информации без отдельно указанного возмещения, стали бы вы, при любых обстоятельствах, разбивать общее возмещение на отдельные элементы дохода за услуги и дохода от роялти соответственно? 3.3.1 Если нет, то это потому, что в вашем законодательстве нет полномочий для этого?

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

3.3.2 Если да, то на какой основе рассчитывается разбивка? 3.4 Существуют ли в вашем налоговом законодательстве какие-либо положения, которые препятствовали бы вам предоставлять зачёт налога, причитающегося государству источника (или освобождать доход), и которые не применяются к доходам, получаемым от резидентов других стран в целом?

4. Имеют ли различия, упомянутые в пункте 1.4 выше, отношение к каким-либо ответам в пунктах 2 и 3 выше, и если да, то каким образом и в чём?

5. Конвенции об избежании двойного налогообложения 5.1 Считаете ли вы, что платежи и доходы, упомянутые в 2.1 и 3.1, подпадают под статью 12 Модельной конвенции? Если нет, R (10) под какую статью вы бы их отнесли? 5.2 Считаете ли вы, что платежи и доходы, упомянутые в 2.2.1, 2.2.2 и 3.2.1, 3.2.2, подпадают под статью 12 Модельной конвенции? Если нет, под какую статью вы бы их отнесли? 5.3 В случаях, описанных в 2.3 и 3.3, применяли бы вы статью 12 к ничему, только к части или ко всему платежу/доходу? 5.4 Принимаете ли вы обычно статью 12 Модельной конвенции в своих налоговых договорах с другими странами-участницами? Если нет, пожалуйста, опишите основные отклонения? 5.5 Когда предусматривается право облагать роялти налогом у источника, принимаете ли вы определение «роялти», содержащееся в статье 12, как есть или модифицируете его (и если последнее, пожалуйста, уточните)? 5.6 Если вы считаете, что к платежам за программное обеспечение применяются статьи, отличные от статьи 12, предусматриваете ли вы какие-либо специальные положения в своих договорах для программного обеспечения? 5.7 Если у вас есть договор со страной источника, которая реализовала права налогообложения, классифицировав доход иначе, чем ваше внутреннее законодательство, предоставили бы вы устранение двойного налогообложения, и если да, то каким образом и на основе какой меры дохода? 5.8 Считаете ли вы, что Модельная конвенция и её Комментарий нуждаются в пересмотре для более чёткого регулирования платежей за программное обеспечение, и если да, то какие предложения вы бы внесли? 5.9 Любые другие комментарии?

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 ОТВЕТЫ НА АНКЕТУ ПО НАЛОГОВОМУ РЕЖИМУ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

1. Юридическая классификация 1.1 1.2 1.3 1.4 1.5 Защищает ли Это авторское Применяется ли Являются ли Другие замечания внутреннее право или защита только определённые законодательство? другое? к автору, различия охватываются ли значительными? адаптации? (См. полную Анкету) R (10) Нидерланды Да Авторское право Включает Нет Законодательство в согласно лицензиатов процессе разработки прецедентному для включения праву программного обеспечения Австралия Да Авторское право Адаптации Нет Расследование владельцами и аспектов защиты другими авторского права Греция Косвенно Авторское право Другие могут быть Нет – согласно защищены в прецедентному

зависимости от праву возможно договора Ирландия Да Авторское право Только автор Нет Ещё не включено конкретно в авторское право Швеция Да Авторское право Некоторые Нет Программное адаптации обеспечение рассматривается как литературное произведение Швейцария Только частично Нет авторского Там, где защищено, 1 и 2 Да – права, но есть может включать 3 и 4 Нет некоторые другие адаптации защиты Соединённые Да Авторское право и Владелец Нет Определение Штаты некоторые другие авторского права, компьютерной адаптация обычно программы включено не охватывается в закон об авторском праве Германия Да Авторское право и Автор, некоторые Защита может См. 1.4, высокие возможный патент редкие дополнения применяться стандарты только к необходимы для сложным получения защиты программам Австрия Да Авторское право Включает Нет Отдельная программа адаптации может не квалифицироваться как литературное произведение. Нет конкретного упоминания в законодательстве

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

1. Юридическая классификация (продолжение) 1.1 1.2 1.3 1.4 1.5 Защищает ли Это авторское Применяется ли Являются ли Другие замечания внутреннее право или защита только определённые законодательство? другое? к автору, различия охватываются ли значительными? адаптации? (См. полную Анкету) Испания Да Авторское право Включает 3 может иметь Компьютерное последующие значение программное версии обеспечение специально включено Япония Да Авторское право Некоторые Нет Программное адаптации обеспечение специально R (10) включено в закон об авторском праве Соединённое Да Авторское право Некоторые Нет Специально Королевство адаптации включено как авторское право Норвегия Да Авторское право Некоторые Нет Рассматривается как адаптации и литературное трансформации произведение, не включено конкретно в законодательство Франция Да Авторское право Да, адаптации и Влияние комплектации – трансформации на учёт Люксембург Да Авторское право Распространяется – – на адаптации Италия Да Авторское право – Авторское право, – если программное обеспечение независимое. Если интегральное, то следует за режимом аппаратного обеспечения Португалия Да Авторское право – – Нет конкретного законодательства Дания Да Авторское право Распространяется – Компьютерные плюс другие на адаптации программы обычно авторское право. Руководства пользователя — литературные произведения Канада Да Авторское право Распространяется Нет – на адаптации Новая Зеландия Вероятно Авторское право Некоторые Не для налогообложения, Защита авторского адаптации но может повлиять на права не патентное право урегулирована, но считается существующей Бельгия Не напрямую Авторское право – Да, если неотъемлемая Вероятно, защита согласно часть аппаратного будет введена прецедентному обеспечения, то праву рассматривается как аппаратное обеспечение. Другие могут быть нематериальной собственностью

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

2. Классификация как государство источника – I 2.1 2.2 2.3 2.4.1 При каких Классифицируются ли Если платёж покрывает Удерживается ли налог обстоятельствах некапитальные платежи услуги и право на у источника из платежей платежи за программное как товары и услуги использование, за капитал? обеспечение являются или роялти? необходима ли капитальными? разбивка?

Нидерланды Капитал для Нет различия Нет, нет налога у Нет приобретений со источника на роялти сроком полезного использования не менее 1 года Австралия В целом доход, Для всех практических Нет, оба рассматриваются Нет капитал, если целей как роялти как роялти продаётся с аппаратным обеспечением Греция Нет конкретного Как роялти Нет Нет R (10) положения Ирландия По фактам, полная Товары и услуги, если Да, на справедливой и Нет покупка: капитал товарно-материальные разумной основе запасы, большинство других — роялти Швеция Капитал, если Товары и услуги,

если Да, разбивка по Нет изготовлено на товарно-материальные стоимости заказ и срок запасы, роялти, если службы более 3 лет лицензионные платежи периодические Швейцария Нет налогообложения Нет различия для Нет, нет налогового Нет роялти у источника, налоговых целей различия нет различия Соединённые Приобретения: Вопрос факта Да, зависит от фактов В основном нет. Штаты капитал, платежи Некоторые исключения за использование: доход, смотреть на суть Германия Приобретение или Товары и услуги, если Да, если существенно, Нет, с исключениями неограниченное доминирующая часть. на справедливой и использование: Роялти, если платёж за разумной основе капитал ограниченное право использования Австрия Капитал, если Стандартное Да, если существенно, Да, если для ценный актив программное на справедливой и использования обеспечение – товары разумной основе технологии или услуги, если технический опыт, тогда роялти Испания Капитал, если Роялти, если право Да, разумная основа Да приобретение или собственности на согласно договору единовременная имущество сохраняется, сумма за поэтому имеет использование в налоговое значение течение нескольких лет Япония – На индивидуальной Да Да, если для основе использования Соединённое Приобретения – Роялти, если не Да, если существенно, Да, если для Королевство капитал. куплено как товар или на основе договора использования Единовременная для распространения сумма может быть капиталом Норвегия Капитал, если Нет необходимости в Нет Если получатель ведёт значительный и различении бизнес в Норвегии долгосрочный со сроком службы более 3 лет Франция Полные Нет необходимости в Нет, поскольку Да приобретения различении налоговый режим аналогичен Люксембург Полные Патент, если право Да, на разумной основе Нет приобретения использования Италия Не капитал Нет необходимости в Нет, поскольку Да различении аналогичный налоговый режим

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

2. Классификация по принципу страны источника – I (продолжение) 2.1 2.2 2.3 2.4.1 При каких Классифицируются ли Если платеж охватывает Удерживается ли налог обстоятельства платежи за некапитальные платежи услуги и право у источника с платежей программное обеспечение как товары и услуги или использования, за капитал? классифицируются как как роялти? необходима ли разбивка? капитал? Португалия – Обычно облагаются налогом – – как платежи за авторские права Бельгия Капитал, если приобретение Роялти, если выплачиваются Да Нет полной собственности за использование без приобретения полной собственности Дания Капитал, если значительный Роялти, если не является Да, по оценочной Нет и срок службы 3 года запасом стоимости R (10) Канада Если полная отчуждение, Роялти, если не для Нет, обычно Нет но это необычно распространения рассматривается как роялти Новая Зеландия Приобретение полной В целом роялти, но Да, но необычно, Нет собственности – капитал услуги, если платеж не обычно роялти связан с роялти или ноу-хау

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

2. Классификация по принципу страны источника – II 2.4.2 2.4.3 2.5 2.6 Удерживается ли налог Удерживается ли налог В п. 2.4 это потому, что Если роялти, у источника с платежей за у источника с платежей за они являются роялти? соответствует ли ваше товары и услуги? роялти? определение роялти Статье 12?

Нидерланды Нет Нет Нет налога на роялти Н/П См. 2.5 Австралия Нет, если только не доход Да Да, как роялти Более широкое из источника определение роялти в австралийском законодательстве Греция Нет Да Да, как роялти Как в Модели с дополнениями Ирландия Нет Нет Нет налога у источника Н/П R (10) на роялти за авторские См. 2.5 права Швеция Нет Да Да, на прибыль от Нет определения роялти, предпринимательской рассматривается как деятельности прибыль от предпринимательской деятельности Швейцария Нет Нет Нет налога у источника Н/П Соединенные Штаты Нет. Если только Да Зависит от источника Нет внутреннего получатель не осуществляет дохода определения роялти

торговую деятельность в США Германия Нет Да Да, с некоторыми Да исключениями Австрия Да Да Да Определение не такое широкое, как в Статье 12 Испания Да Да Нет, может облагаться Аналогично, но нет налогом у источника в налогового различия любом случае между роялти и товарами или услугами Япония Да Да – Более широкое определение, чем в Статье 12 Великобритания Нет Да Да Налогообложение у источника только для некоторых видов роялти Норвегия Как в 2.4.1 Как в 2.4.1 Нет налога у источника Нет определения роялти Франция Да Да Нет, может облагаться – налогом у источника в обоих случаях Люксембург Нет Да Да Да Италия Да, если это не услуги Да Нет, может облагаться Как в Статье 12 работника налогом у источника в любом случае Португалия – – – Налоговый вычет, когда бенефициар или плательщик является резидентом Португалии Бельгия Да Да Может облагаться налогом Нет, могут быть разные в любом случае источники. Прирост капитала от продажи прав и т.д. обычно является прибылью от предпринимательской деятельности

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

2. Классификация по принципу страны источника – II (продолжение) 2.4.2 2.4.3 2.5 2.6 Удерживается ли налог Удерживается ли налог В п. 2.4 это потому, что Если роялти, у источника с платежей за у источника с платежей за они являются роялти? соответствует ли ваше товары и услуги? роялти? определение роялти Статье 12? Дания Нет Да Да Определение не охватывает многие платежи за использование Канада Да Да Да, но также налог на Аналогично, но есть услуги исключения для репродукций Новая Зеландия Нет Да Да Шире, чем Модельная

Статья 12

R (10)

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

3. Налоговая классификация по принципу страны резидентства 3.1 3.2 3.3 3.4 4 При каких Классифицируются ли Если поступления Есть ли специальные Актуальны ли различия обстоятельства поступления некапитальные охватывают услуги и положения договора, (например, в комплекте классифицируются как поступления как право использования, ограничивающие зачет и т.д.), упомянутые в капитал? товары и услуги или необходима ли за программное 1.4, для вопросов 2 и 3? как роялти? разбивка? обеспечение, но не за другие доходы?

Нидерланды Капитал, если собственность Товары и услуги, если Да, пропорциональное Нет Нет продана и долговечна торговля; роялти, если распределение за разработку Австралия Капитал, если не является Роялти; может быть Нет, оба подпадают под Нет Актуально для 2.2 прибылью от товарами, если определение роялти и 3.2 R (10) предпринимательской продается с деятельности аппаратным обеспечением Греция Нет конкретного положения Как роялти, но нет Нет – Нет конкретного положения Ирландия Полная отчуждение, кроме Товары и услуги, если Если указаны различные Нет Нет случаев, когда это запас торговля; в противном элементы, случае – роялти распределение на справедливой и разумной основе Швеция Капитал при полной Нет различия для целей Нет, нет различия в Нет Нет отчуждении, если это не налогообложения налоговом режиме запас Швейцария Нет актуального различия Нет актуального Нет, нет различия в Нет – различия налоговом режиме Соединенные Штаты Капитал, если для Роялти, если услуги Да, на основе Нет Нет исключительного использования только вспомогательные, относительной стоимости и долговечный, если не отражают суть является запасом Германия Капитал, если для Зависит от договора Да, если суммы Нет Нет неограниченного использования существенны, на или если платеж является справедливой и единовременной суммой разумной основе Австрия Если основной актив, то

Поступления от продажи Да, если существенное Устранение может быть Возможно отчуждение следует стандартного разделение на предоставлено при программного справедливой и необходимости обеспечения, право разумной основе использования – роялти Испания Капитал, если не торговля Отличие не имеет Нет, так как нет Нет Да, таможенная пошлина программным обеспечением значения налогового различия на пакет в комплекте исключает подоходный налог Япония Прибыль от Нет различия в режиме Нет, так как нет – Нет предпринимательской налогового различия деятельности, если корпорация. Если физическое лицо, может варьироваться Великобритания Полная отчуждение: капитал Может быть разграничено, Нет, так как нет Нет Да, программное и в некоторых других но нет внутренних налогового различия обеспечение в комплекте случаях налоговых различий обычно следует режиму аппаратного обеспечения

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

3. Налоговая классификация по принципу страны резидентства (продолжение) 3.1 3.2 3.3 3.4 4 При каких Классифицируются ли Если поступления Есть ли специальные Актуальны ли различия обстоятельства поступления некапитальные охватывают услуги и положения договора, (например, в комплекте классифицируются как поступления как право использования, ограничивающие зачет и т.д.), упомянутые в капитал? товары и услуги или необходима ли за программное 1.4, для вопросов 2 и 3? как роялти? разбивка? обеспечение, но не за другие доходы? Норвегия Капитал, если для Нет различия, оба Нет Нет Нет использования программного прибыль от обеспечения предпринимательской деятельности Франция Капитал, если отчуждение Нет различия в режиме, Нет Нет Программное всех прав кроме продажи товаров обеспечение в комплекте влияет на бухгалтерский учет R (10) Люксембург Капитал при полной Нет различия в режиме, Нет Нет Нет отчуждении кроме продажи товаров Италия Не капитал Нет различия в режиме Нет, режим такой же, Нет Да, зависит от того, как цена продажи является ли программное обеспечение частью аппаратного обеспечения Португалия – Нет различия в режиме Нет Нет – Дания Капитал, если не торговля Нет различия в режиме Нет Нет Нет Канада Если полная отчуждение Нет различия в режиме Нет Нет Нет основного средства Новая Зеландия Полная отчуждение – Обычно роялти, если Да, но необычно Нет В целом нет, капитал, если не в порядке только платежи за программное торговли услуги не связаны обеспечение в комплекте следует режиму аппаратного обеспечения Бельгия Капитал при полной Нет различия, если Только если физическое Нет Да, различать продажу отчуждении только не получено лицо оборудования и другие физическим лицом и не платежи является предпринимательской деятельностью

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

4. Конвенции об избежании двойного налогообложения – I 5.1 5.2 5.3 5.4 Подпадают ли платежи, Подпадают ли платежи, Если платеж в 2.3 или Принимаете ли вы Статью 12 указанные в 2.1 и 3.1, указанные в 2.2.1 и 3.2.1, 3.3, применяете ли вы в своих договорах? под Статью 12; если нет, под Статью 12; если нет, Статью 12 к никакой, то под какую статью? то под какую статью? всей или части?

Нидерланды Нет, 7 и 14 и, возможно, 13 Да, но также 7 и 14 Частично Стремимся к Статье 12, но половина договоров включает удержание Австралия Да, но может быть 12, 13 или 7 Да, но также 7 и 14 Обычно полностью Нет, более широкое определение роялти и налог у источника Греция Да Да Полностью Приблизительно, но R (10) допускаем налог у источника в большинстве договоров Ирландия Да, но если капитал, то 13, Да, но также 7 и 14 Частично Да, только 4 исключения 7 или 14 Швеция Да, но также 7, 13 и 14 Как для 5.1 К части роялти Да Швейцария Не если приобретение, то 7 Да Только часть Да, но включено только в или 14 половину договоров Соединенные Штаты Также может быть 7 или 13 Нет Только часть Да, в целом, некоторые договоры допускают сниженный налог у источника Германия

Только если для использования, но также 13, 7 и 14 случае, 13, 7 или 14 Да, для использования, К части роялти Да, в целом, но половина договоров предусматривает сниженный налог у источника Австрия Только если для использования, в противном случае 7 Испания Да, но также 13, 7 или 14 Да К элементу роялти Нет, сохраняем право удерживать налог у источника Япония Если для использования, Также 7, 13 и 14 К части роялти Нет взимания налога у источника Великобритания Если для использования, Также 7, 13 и 14 К части роялти Да, но половина договоров включает налог у источника Норвегия 7, 13 или 14 в зависимости от случая Франция Также 7, 13, 14 К части роялти Да Также 7, 13 или 14 Да К части роялти Договоры часто включают налог у источника, иногда только на определенные роялти Люксембург 7, 13 или 14 Товары и услуги 7 и 14 К части роялти Некоторые договоры допускают налог у источника Италия Также 7, 13 или 14 Да Да, за исключением услуг работника Португалия – – – – Дания Также 7, 13 или 14 Также 7, 13, 14 К части роялти Насколько это возможно

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

4. Конвенции об избежании двойного налогообложения – I (продолжение) 5.1 Принимаете ли вы Статью 12 в своих договорах? 5.2 Подпадают ли платежи, указанные в 2.1 и 3.1, под Статью 12; если нет, то под какую статью? 5.3 Подпадают ли платежи, указанные в 2.2.1 и 3.2.1, под Статью 12; если нет, то под какую статью? 5.4 Если платеж в 2.3 или 3.3, применяете ли вы Статью 12 к никакой, то под какую статью? всей или части? Канада Да, но возможны другие 7 К части роялти Да, но с некоторыми правами на удержание Новая Зеландия Также 7, 13 или 14 Да К части роялти Нет, более широкое определение, налог у источника Бельгия Да, но также 7, 13 или 14 7 или 14 К части роялти Да, с некоторыми исключениями

R (10)

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

5. Конвенции об избежании двойного налогообложения – II 5.5 Если роялти облагаются налогом у источника, определяются ли они как обеспечение в статье 12? 5.6 Упоминается ли программное обеспечение в других статьях? 5.7 Если страна договора облагает доход налогом по-другому, предоставляете ли вы устранение и как? 5.8 Изменить комментарий? 5.9 Модель или ее комментарий?

Нидерланды Да, с некоторыми изменениями Нет Да, если в соответствии с договором Австралия Нет Нет Да, если иностранный Н/П Нет источник Греция Да, с дополнением Нет Да Как для Включить обсуждение в R (10) Великобритании комментарий Ирландия Отдельное определение Нет Да Нет, не 12, нет Нет проблем, если нет налога у источника Швеция Изменено, как в Нет Да, по процедуре Нет Включить в комментарий, «Тенденциях в взаимного что могут применяться международном согласования 7, 12, 13 или 14 налогообложении» Швейцария Да, но с дополнением Нет Нет, но процедура Изменить Нет взаимного Комментарий согласования опробована Соединенные Штаты Изменено Пока нет, некоторые – Нет, решать на Нет обсуждаются двусторонней основе Германия Да, одно исключение Нет Да Добавить в Нет Комментарий к Статье 12 Австрия Да, обычно Нет Да Нет Нет Испания Да, с дополнением Нет – Да, расширить Нет Комментарий Япония Да, с дополнением Нет Да – Нет Великобритания Да, с дополнением Нет В соответствии с Нет, решать на Нет договором двусторонней основе и расширить Комментарий Норвегия Да, с изменением Нет Процедура взаимного Расширить Нет согласования Комментарий, чтобы указать, что могут применяться 7, 12, 13 или 14 Франция Да, аналогично Да, в недавних По процедуре Упомянуть в – договорах взаимного Статье 12 и согласования расширить Комментарий по смешанным договорам и когда распределять

5. Конвенции об избежании двойного налогообложения – II (продолжение) 5.5 5.6 5.7 5.8 5.9 Если роялти облагаются Упоминается ли Если страна договора Изменить Модель Другие комментарии? налогом у источника, программное облагает доход налогом или ее определяются ли они как обеспечение в по-другому, комментарий? в статье 12? других статьях? предоставляете ли вы устранение и как? Люксембург Да, с дополнениями Нет По процедуре Упомянуть в 12 и Нет взаимного расширить согласования Комментарий по смешанным договорам Италия Да Нет Да Упомянуть Нет программное обеспечение в 12 R (10) Португалия – – – – Нет Дания Более узкое определение Нет Да Расширить Нет Комментарий, чтобы указать, что могут применяться 7, 12, 13 или 14 Канада Да Нет Да, согласно Нет Нет внутренним правилам Новая Зеландия Да, часто шире Нет Да Расширить Нет Комментарий для обеспечения большей ясности Бельгия Да, незначительные Нет Процедура взаимного Определить виды Нет поправки согласования платежей в Комментарии

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ПОПРАВКИ К КОММЕНТАРИЮ К МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

1. Добавить следующее в конец предпоследнего предложения пункта 34 Комментария к Статье 7: (ср. пункт 13 Комментария к Статье 12, в котором обсуждаются принципы, определяющие, следует ли в конкретном случае компьютерного программного обеспечения классифицировать платежи как прибыль от предпринимательской деятельности в рамках Статей 7 или 14, или как вопросы прироста капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой.) R (10)

2. Добавить следующие пункты с 13 по 18 сразу после пункта 12 Комментария к Статье 12:

13. Классификация платежей, полученных в качестве вознаграждения за компьютерное программное обеспечение, как роялти, ставит сложные проблемы, но является вопросом значительной важности ввиду быстрого развития компьютерных технологий в последние годы и масштабов передачи таких технологий через национальные границы. Программное обеспечение может быть описано как программа или серия программ, содержащих инструкции для компьютера, необходимые либо для операционных процессов самого компьютера (операционное программное обеспечение), либо для выполнения других задач (прикладное программное обеспечение). Оно может передаваться через различные носители, например, в письменной форме, на магнитной ленте или диске, или на лазерном диске. Оно может быть стандартизировано с широким спектром применений или быть разработано на заказ для отдельных пользователей. Оно может передаваться как неотъемлемая часть компьютерного аппаратного обеспечения или в независимой форме, доступной для использования на различном аппаратном обеспечении. Права на компьютерное программное обеспечение являются формой интеллектуальной собственности. Исследования практики стран-членов ОЭСР показали, что все, кроме одной, защищают права на программное обеспечение либо явно, либо неявно в соответствии с авторским правом. Передача прав происходит многими различными способами, начиная от отчуждения всех прав до продажи продукта, который подлежит ограничениям на его использование. Уплачиваемое вознаграждение также может принимать многочисленные формы. Эти факторы могут затруднить определение границы между платежами за программное обеспечение, которые должным образом должны рассматриваться как роялти, и другими видами платежей.

14. Рассматриваются три ситуации. Первая – это платежи, осуществляемые в случае передачи менее полных прав на программное обеспечение. При частичной передаче прав вознаграждение, вероятно, будет представлять собой роялти лишь в весьма ограниченных обстоятельствах. Один из таких случаев – когда передающая сторона является автором программного обеспечения (или приобрела у автора его права на распространение и воспроизведение) и она передала часть своих прав в распоряжение третьей стороне, чтобы дать последней возможность разрабатывать или коммерчески эксплуатировать само программное обеспечение, например, путем его разработки и распространения. Следует отметить, что даже если платеж за программное обеспечение должным

образом рассматривается как роялти, существуют трудности в применении положений Статьи 12 об авторском праве к роялти за программное обеспечение, поскольку пункт 2 Статьи требует классификации программного обеспечения как литературного, художественного или научного произведения. Ни одна из этих категорий не кажется полностью подходящей, но рассмотрение в качестве научного произведения может быть наиболее реалистичным подходом. Страны, для которых невозможно отнести программное обеспечение к какой-либо из этих категорий, могут быть оправданы в принятии в своих двусторонних договорах измененной версии пункта 2 Статьи 12, которая либо опускает все ссылки на характер авторских прав, либо конкретно ссылается на программное обеспечение.

15. В других случаях приобретение программного обеспечения, как правило, будет осуществляться для личного или предпринимательского использования покупателем. Тогда платеж будет рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со Статьями 7 или 14. Не имеет значения, что программное обеспечение защищено авторским правом или что могут существовать ограничения на использование, которое покупатель может ему придать.

16. Вторая ситуация, когда платежи производятся в качестве вознаграждения за отчуждение прав, относящихся к программному обеспечению. Очевидно, что если вознаграждение уплачивается за передачу полного права собственности, то такой платеж не может представлять собой роялти, и положения Статьи 12 не применимы. Трудности могут возникнуть в случаях обширного, но частичного отчуждения прав, включающего:

– исключительное право использования в течение определённого периода или в ограниченной географической зоне;

– уплату дополнительного вознаграждения, связанного с использованием;

– вознаграждение в форме существенной единовременной выплаты.

17. Каждый случай будет зависеть от его конкретных обстоятельств, но в целом такие платежи, скорее всего, являются прибылью от предпринимательской деятельности в рамках Статей 7 или 14, или вопросом прироста капитала в рамках Статьи 13, а не роялти в рамках Статьи 12. Это следует из того факта, что если право собственности на права было отчуждено полностью или частично, то вознаграждение не может быть за использование прав. Существенный характер операции как отчуждения не может быть изменён формой вознаграждения, выплатой вознаграждения в рассрочку или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны со случайностью.

18. Третья ситуация – это когда платежи за программное обеспечение производятся по смешанным договорам. Примеры таких договоров включают продажи компьютерного оборудования со встроенным программным обеспечением и концессии права на использование программного обеспечения в сочетании с предоставлением услуг. Методы, изложенные в пункте 12 выше для решения аналогичных проблем в отношении патентных роялти и ноу-хау, в равной степени применимы к компьютерному программному обеспечению. При необходимости общая сумма подлежащего уплате вознаграждения по договору должна быть разбита на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения с применением соответствующего налогового режима к каждой распределённой части. [The following paragraphs of the Commentary on Article 12 are renumbered accordingly.]

3. Добавить следующее в конце пункта 3 Комментария к Статье 14: например, при определении того, должны ли платежи за компьютерное программное обеспечение классифицироваться как прибыль от предпринимательской деятельности в рамках Статей 7 или 14 или как роялти в рамках Статьи 12.

ОБРАБОТКА НАЛОГОМ НА ПРОГРАММНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Треугольные случаи (принято Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.)

Оглавление

I. Введение ..... **R(11)-2**
II. Описание проблемы ..... **R(11)-2**

A. Практическое значение типичного треугольного случая ..... R(11)-2
R (11)
B. Налоговые проблемы, возникающие в типичном треугольном случае ..... R(11)-3
i) Государство R облагает налогом прибыль постоянного представительства R(11)-3 ii) Государство R освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства R(11)-4
III. Обсуждение возможных решений ..... R(11)-6
A. Обсуждение на основе Модельной конвенции и Комментария R(11)-6
B. Практика в государствах-членах ..... R(11)-7
i) Общие положения ..... R(11)-7
ii) Позиция относительно применения договора между
Государством P и Государством S ..... R(11)-9
C. Оценка возможных решений ..... R(11)-9
i) Устранение двойного налогообложения ..... R(11)-9
ii) Уклонение от уплаты налогов ..... R(11)-12
IV. Заключение ..... R(11)-13
V. Рекомендация ..... R(11)-14
Предлагаемые изменения в Комментарий ..... R(11)-14

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Договоры об избежании двойного налогообложения заключаются на двусторонней основе. Поэтому специфические проблемы могут возникать в ситуациях, когда задействовано более двух государств. Иногда решением является применение положений соответствующих договоров. Например, Статья 4 Модельной конвенции содержит правила для урегулирования коллизий относительно резидентства, когда лицо является резидентом нескольких государств и получает доход из третьих государств.

2. Однако Модельная конвенция не предусматривает общего и последовательного решения проблем, возникающих в типичных треугольных случаях, т.е. в тех, когда:

– доход от дивидендов, процентов или роялти поступает из источника в Государстве S;

– такой доход получается постоянным представительством (ПП) в Государстве P; R (11)

– постоянное представительство (ПП) принадлежит предприятию, резиденту Государства R.

3. Цель данной записки — проанализировать трудности, к которым приводят треугольные случаи в трёх задействованных государствах, показать текущую практику стран и обсудить способы решения проблемы.

II. ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ A. Практическое значение типичного треугольного случая

4. Тот факт, что многие государства уже сталкивались с проблемами, связанными с этим типичным треугольным случаем, показывает, что вопрос имеет определённое практическое значение. С ростом международного экономического сотрудничества и, в частности, экономической интеграции в рамках Европейских Сообществ, ожидается, что треугольные случаи будут возникать чаще в будущем. Например, банковский и страховой секторы непосредственно затронуты. Банки часто имеют иностранные филиалы, которые могут получать проценты от третьих стран по кредитам, предоставленным резидентам этих стран. Также от филиалов страховых компаний, расположенных в других странах, чем та, где находится их головной офис, иногда требуется, в соответствии с законодательством страны их местонахождения, наличие капитала для покрытия рисков. Доход от этого капитала, который часто состоит из акций или облигаций, может поступать из третьих государств, в этом случае он явно относится к филиалу.

5. Также, промышленные или коммерческие предприятия с постоянными представительствами (ПП) в ряде стран могут, например, прикрепить к одному из них промышленное оборудование, сданное в аренду резиденту третьего государства; если отнесение соответствующего актива к постоянному представительству (ПП) является нормальным, то арендная плата за оборудование также явно относится к нему.

ТРЕУГОЛЬНЫЕ СЛУЧАИ

B. Налоговые проблемы, возникающие в типичном треугольном случае

6. Проблемы будут различаться в зависимости от того, облагает ли Государство R налогом (с учетом вычета налогового кредита) или освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП), расположенного в Государстве P, прибыль, которая включает пассивный доход из Государства S.

i) Государство R облагает налогом прибыль постоянного представительства (ПП)

7. Если между тремя задействованными государствами нет налогового договора, предприятие имеет неограниченную налоговую обязанность в Государстве R. Прибыль постоянного представительства (ПП), включая доход из Государства S, облагается налогом в Государстве P. Государство S также может взимать налог у источника с дохода, выплачиваемого постоянному представительству (ПП). R (11)

8. Что касается вопроса о том, избегается ли и как избегается двойное налогообложение в отношении прибыли постоянного представительства (ПП) в целом или в отношении дохода из третьего государства, то релевантным является только внутреннее законодательство каждой страны.

9. Ситуация иная, если между задействованными государствами были заключены договоры об избежании двойного налогообложения. Цель этих договоров — избегать двойного налогообложения доходов двумя государствами. Они применяются только к резидентам одного Договаривающегося государства, которые получают доход из другого Государства или которые владеют активами, расположенными в другом Государстве. Кроме того, они устанавливают общие правила, касающиеся дохода из третьих стран.

10. Типичный треугольный случай, однако, включает три государства. Если каждое из них заключило договор с двумя другими государствами в соответствии с Модельной конвенцией, налоговая ситуация в соответствии со Статьями Модельной конвенции и Комментариями выглядит следующим образом:

Ситуация для Государства S

11. Для Государства S дивиденды, проценты или роялти выплачиваются резиденту Государства R; Государство S, следовательно, может взимать налог у источника, как предусмотрено в договоре R-S. Тот факт, что платежи относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве P, не означает, что договор между Государством R и Государством S не применяется к Государству S. С другой стороны, договор между Государством P и Государством S не применяется, учитывая, что постоянное представительство (ПП) не является резидентом Государства P.

12. Проблемы, возникающие в этом контексте, касаются процедуры и подтверждения: должно ли предприятие или постоянное представительство (ПП) требовать снижения налога у источника, и кем такое требование должно быть подтверждено?

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Ситуация для Государства R

13. Для Государства R оба договора (R-S и R-P) в принципе применимы: договор между Государством R и Государством S, потому что доход поступает из Государства S и направляется резиденту Государства R, и договор между Государством R и Государством P, потому что прибыль принадлежит постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве P. Допустим, Государство R облагает налогом прибыль постоянного представительства (ПП), которая включает доход из Государства S, и предоставляет налоговый кредит (зачёт). Такой налоговый кредит (зачёт) обычно учитывает налоги, уплаченные в Государстве P. Но согласно договору R-S, Государство R также обязано избегать двойного налогообложения. Как правило, когда нет треугольных случаев, оно делает это, позволяя зачесть налог, подлежащий уплате в Государстве S, в счет собственных налогов на доход из Государства S.

14. В треугольном случае Государство R уже должно предоставить зачёт за налоги, уплаченные в Государстве P; тогда возникает вопрос о том, должны ли также быть приняты во внимание налоги, уплаченные в Государстве S и не зачтенные в Государстве P. Проблемы процедуры и

подтверждения, упомянутые для Государства S, также возникают для Государства R. R (11) Ситуация для Государства P

15. Согласно договору между Государством R и Государством P, Государство P может облагать налогом прибыль, относящуюся к постоянному представительству (ПП), через которое предприятие Государства R осуществляет деятельность в Государстве P. Дивиденды и проценты из Государства S составляют часть этой прибыли и, следовательно, подлежат налогообложению в Государстве P. Однако возникает вопрос о том, должно ли Государство P учитывать ограниченное право налогообложения Государства S. Учитывая, что договор между Государством P и Государством S не применяется, не похоже, что Государство P имеет какие-либо обязательства, вытекающие из него, такие как предоставление налогового кредита (зачёта) в отношении налога, подлежащего уплате в Государстве S. Должно ли Государство P, в соответствии с договором R-P, предоставить такой кредит (зачёт) на основе, например, положений о недискриминации, содержащихся в нем?

ii) Государство R освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП)

16. Эта ситуация нечасто возникает, когда Государство R и Государство P не связаны налоговым договором. Она более часта, когда Государство R и Государство P заключили договор. Модельная конвенция (Статьи и Комментарии) не предоставляет удовлетворительного решения проблем двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, возникающих в этой ситуации.

Проблема двойного налогообложения

17. Государство R не облагает пассивный доход из Государства S ни как таковой, ни как статью, включенную в прибыль постоянного представительства (ПП), расположенного в Государстве P. Следовательно, оно не может предоставить налоговый кредит (зачёт) в отношении:

– налога, взимаемого в Государстве S, если Государство P не предоставляет зачета в отношении этого налога;

ТРЕУГОЛЬНЫЕ СЛУЧАИ

– или любой возможной разницы между суммой этого налога и суммой предоставленного в Государстве P зачета.

18. Иными словами, когда доход облагается налогом как в Государстве S, так и в Государстве P (что вполне нормально, если ни Государство S, ни Государство P не является налоговой гаванью), двойное налогообложение может быть устранено только Государством P.

19. Когда Государство R и Государство P подписали договор в соответствии с Модельной конвенцией, буквальное толкование1 пункта 4 Статьи 24 означало бы, что Государство P должно было бы предоставить налоговый кредит (зачёт) таким же образом, как это было бы сделано для резидентов, получающих дивиденды, проценты или роялти из Государства S. Это, в некоторых случаях, лишь частично решило бы проблему двойного налогообложения, поскольку кредит (зачёт), предоставленный в Государстве P (в силу договора между Государством P и Государством S), мог бы быть меньше налога, взимаемого в Государстве S (в силу внутреннего законодательства Государства S или договора между Государством R и Государством S). Но в такой ситуации комментарии к пункту 4 Статьи 24 не предусматривают предоставления налогового кредита (зачёта), и никакое другое положение Модельной конвенции не может урегулировать проблему двойного налогообложения. R (11) Проблема уклонения от уплаты налогов

20. Большинство делегаций считают, что Статьи 10, 11 и 12 договора между Государством S и Государством R (при условии, что договор соответствует Модельной конвенции) обосновывают освобождение или снижение налога на доход в Государстве S, даже когда этот доход не облагается налогом в Государстве R (в силу внутреннего законодательства этого Государства или договора между Государством R и Государством P), и независимо от местоположения постоянного представительства (ПП), получающего этот доход.

21. Очевидно, что такая интерпретация дает банкам и другим предприятиям в Государстве R стимул размещать активы, генерирующие пассивный доход, в одном из своих постоянных представительств (ПП) в Государстве или Территории, предлагающих благоприятный налоговый режим. Таким образом, вместо того чтобы закрыть лазейку, Модельная конвенция создает её.

22. Проблема кратко упоминается в пункте 6 Комментария к Статье 21, и предлагается:

– либо внести дополнение в пункт 2 Статьи 21, отказываясь от применения его положений, когда активы, приносящие доход, прикреплены к постоянному представительству (ПП) по существу для того, чтобы воспользоваться пунктом 2 Статьи 21 в договоре между Государством R и Государством P;

– либо Государство R не должно применять пункт 2 Статьи 21 договора R-P, когда Государство R считает, что отнесение соответствующих активов к постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве P, является фиктивным.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

23. Однако в некоторых случаях первый предложенный метод крайне сложно, если не невозможно, применить – например, к банкам, осуществляющим большое количество операций во многих странах. Второй метод игнорирует государства, чье внутреннее законодательство освобождает от налогообложения прибыль, полученную постоянными представительствами (ПП), расположенными за пределами их территории. Таким образом, фактически, удовлетворительные решения проблемы уклонения от уплаты налогов, рассматриваемой здесь, еще предстоит найти.

III. ОБСУЖДЕНИЕ ВОЗМОЖНЫХ РЕШЕНИЙ

24. Во-первых, необходимо изучить решения, предусмотренные Модельной конвенцией и Комментарием. Далее, необходимо изучить, как страны отреагировали, чтобы увидеть, какие решения были найдены. И, наконец, необходимо обсудить преимущества и недостатки различных возможностей. R (11) A. Обсуждение на основе Модельной конвенции и Комментария

25. В Комментарии к Модельной конвенции упоминаются проблемы, возникающие в связи с треугольными случаями применительно к Статье 21 «Другие доходы» (пункты 5 и 6 Комментария), Статье 23 «Методы устранения двойного налогообложения» (пункт 10 Комментария) и Статье 24 «Недискриминация» (пункты 52–55 Комментария). Эти комментарии не фигурировали в Комментарии к Проекту конвенции 1963 г.

26. При пересмотре Проекта конвенции 1963 г. были рассмотрены проблемы, возникающие в связи с треугольными случаями, в частности, в отношении следующих вопросов:

– Какова сфера применения статьи о недискриминации?

– Имеет ли постоянное представительство (ПП) в Государстве P право на налоговый кредит или даже освобождение в отношении дохода из Государства S?

– Насколько большим должен быть этот налоговый кредит?

– Каковы формальные требования для предоставления налогового облегчения?

– Как можно предотвратить злоупотребления?

27. В то время страны-участницы пришли к выводу, что проблемы, возникающие в типичном треугольном случае, слишком сложны, чтобы быть рассмотренными в фактической формулировке Модельной конвенции или Комментария. Поэтому они рекомендовали странам предусматривать способы их решения в своих двусторонних договорах или урегулировать их посредством процедуры взаимного согласования (МАР).

TRIANGULAR CASES (ТРЕУГОЛЬНЫЕ СЛУЧАИ)

B. Практика в странах-участницах

28. Поскольку Модельная конвенция не предлагает решения для треугольных случаев, полезно рассмотреть, как страны-участницы решают их на практике. Ответы на разосланный странам-участницам опросник приведены ниже.

i) Общие положения

29. Большому числу стран уже приходилось сталкиваться с треугольными случаями. Некоторые из них (обычно те, которые устраняют двойное налогообложение постоянного представительства (ПП) методом кредита), похоже, не сталкивались с особыми трудностями при их решении. Однако другие сталкивались, и эти страны считают, что в Модельную конвенцию или Комментарий следует включить стандартную процедуру. Что касается проблемы избежания двойного

налогообложения, Государства могут находиться в одной из следующих позиций: R (11) Государство P

30. Большинство стран, которые, выступая в качестве Государства P, применяют метод кредита согласно своему внутреннему законодательству для своих собственных предприятий, также обычно предоставляют налоговые кредиты постоянным представительствам (ПП) предприятий-нерезидентов. Ирландия и Соединенное Королевство предоставляют его только в ограниченных случаях (например, филиалам иностранных банков). Обязательство по пункту 4 статьи 24 не признается всеми странами, предоставляющими налоговый кредит согласно своему внутреннему законодательству.

31. Некоторые страны указали, что буквальное толкование пункта 4 статьи 24 обязывает Государство предоставлять налоговый кредит, даже если его внутреннее законодательство не предусматривает такого предоставления нерезидентам, поскольку договор имеет преимущественную силу над внутренним законодательством. Другие Государства не согласны с существованием такого обязательства.

32. Первая группа стран основывает свое толкование, в частности, на постановлениях своих собственных судов, согласно которым пункт 4 статьи 24 достаточно ясен, чтобы ему следовало буквально. Такое буквальное толкование, безусловно, противоречит пункту 55 Комментария к пункту 4 статьи 24. Но поскольку Комментарий не имеет юридической или законодательной силы, они не могут противостоять постановлениям судов, которые считают, что они расширяют формулировку статьи 24, а не являются просто интерпретационными комментариями.

33. Некоторые страны, основываясь на решении Суда Европейских сообществ, считают, что принцип свободы учреждения, закрепленный в статье 52 Римского договора, требует, чтобы филиал облагался налогом таким же образом, как и дочерняя компания. Эта судебная практика, таким образом, означает, как они утверждают, что филиал, учрежденный в государстве ЕЭС и зависящий от предприятия со штаб-квартирой в государстве ЕЭС, имеет право на те же налоговые кредиты, что и дочерняя компания в тех же обстоятельствах.

OECD MODEL CONVENTION (МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР)

34. Страны, не входящие в одну из вышеупомянутых категорий, как правило, не видят возможности предоставления налогового кредита постоянному представительству (ПП), поскольку они считают, что договор между Государством P и Государством S не применим. Таким образом, возникает ситуация, при которой двойное налогообложение не устраняется Государством P.

Государство R

35. Государства, которые, выступая в качестве Государства R, применяют метод кредита, обычно готовы предоставлять налоговый кредит в отношении налога, взимаемого в Государстве P (на основании договора между Государством R и Государством P), а также в отношении налога, подлежащего уплате в Государстве S (на основании договора между Государством R и Государством S), который не был зачтен Государством P. Поэтому для этих стран треугольный случай не порождает никаких особых проблем, касающихся возможного двойного налогообложения. R (11)

36. Страны, которые, выступая в качестве Государства R, применяют метод освобождения в отношении прибыли постоянного представительства (ПП) и предоставляют кредиты за налоги, подлежащие уплате с дивидендов, процентов и роялти, полученных непосредственно из Государства S, не видят возможности предоставления налогового кредита на основании договора между Государством R и Государством S, поскольку доход из Государства S не облагается налогом в Государстве R. По той же причине Государство R не может принять во внимание налог, подлежащий уплате, который не был зачтен Государством P. В этих случаях двойное налогообложение сохраняется, если оно не устранено Государством P.

Государство S

37. Что касается ситуации Государства S, практически каждая страна считает, что договор между Государством R и Государством S применим, и налоговое облегчение должно быть предоставлено на его основании. Если требование должно быть подтверждено, резидентство, как правило, должно быть удостоверено Государством R, резидентом которого является предприятие.

38. Однако некоторые Государства заявляют, что эти решения неприемлемы, когда Государство R освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП), указывая, в частности:

– Что систематическое применение договора между Государством R и Государством S неизбежно побудит предприятия в Государстве R – особенно банки – прикреплять активы, приносящие доход, к постоянным представительствам (ПП), расположенным в странах, которые облагают такой доход низким налогом или вообще не облагают. В некоторых случаях такой доход, таким образом, будет освобожден от налогообложения в Государстве S, Государстве P и Государстве R.

– Что процедура подтверждения предназначена, в частности, для информирования налоговых органов Государства R о характере, размере и источнике дохода, полученного налогоплательщиком, который запрашивает свидетельство о резидентстве. Но такая информация не представляет интереса для Государства R, когда оно освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП), расположенного

в Государстве P, в то время как она представляла бы интерес для Государства P (если только это не налоговая гавань), так что Государство P должно, по крайней мере, быть вовлечено в процедуру подтверждения.

ii) Позиция относительно применения договора между Государством P и Государством S

39. Некоторые страны считают, что договор между Государством P и Государством S должен применяться в треугольных случаях, либо путем внесения поправки в Модельную конвенцию, либо посредством процедуры взаимного согласования (MAP). Большинство Государств решительно выступают против такого решения, прежде всего потому, что такие Государства опасаются, что это может стимулировать «договорный шоппинг» («treaty shopping»), то есть побудить предприятия-резиденты Государств, которые освобождают от налогообложения прибыль постоянных представительств (ПП), расположенных за пределами их территории, прикреплять свои активы, приносящие доход, к постоянным представительствам (ПП), расположенным в тех Государствах, которые предлагают наиболее благоприятный налоговый режим. R (11) C. Оценка возможных решений

i) Устранение двойного налогообложения

Существенная проблема

40. Как мы видели, Государство R не может устранить двойное налогообложение, когда оно освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП), расположенного в Государстве P. Когда оно облагает налогом эту прибыль, налоговый кредит, который оно может предоставить, обычно будет ограничен суммой подлежащего уплате налога. Если эта сумма не превышает сумму налога, взимаемого в Государстве P, Государство R не может предоставить налоговый кредит в отношении налога (или налогового обязательства) в Государстве S. Следовательно, поскольку Государство R часто имеет мало возможностей или не имеет их вовсе для устранения двойного налогообложения, решение необходимо искать в Государстве P.

41. Если Государство P предоставляет налоговые кредиты в соответствии со своим внутренним законодательством своим собственным предприятиям, оно также должно, по мнению некоторых, предоставлять их постоянным представительствам (ПП) резидента Государства R (см. пункт 51 Комментария к статье 24 Модельной конвенции). Когда Государство P не предоставляет налоговый кредит в соответствии со своим внутренним законодательством, возникает вопрос о том, должно ли оно делать это в соответствии с договором между Государством P и Государством S или договором между Государством R и Государством P.

Договор между Государством P и Государством S

42. Модельная конвенция в принципе касается только резидентов одного или обоих Государств. Поскольку постоянное представительство (ПП), расположенное в Государстве P, является резидентом Государства R, договор между Государством P и Государством S в рассматриваемой ситуации мог бы быть применен только в том случае, если бы он прямо предусматривал режим треугольных случаев.

43. Это решение означало бы, что постоянные представительства (ПП), расположенные в Государстве P, рассматривались бы как резиденты Государства P в отношении налогообложения пассивного дохода, полученного ими из Государства S. Таким образом, они могли бы сами подавать требование о налоговом облегчении в Государстве S; Государство P должно было бы подтверждать их требования и предоставлять тот же налоговый кредит, что и своим собственным предприятиям.

44. Этот метод, который внес бы новый элемент в договоры, имеет некоторые преимущества, но также и некоторые недостатки:

– Проблема налогового кредита была бы решена. Постоянные представительства (ПП) рассматривались бы на равных с предприятиями Государства P; Государство P могло бы удостоверять резидентство и контролировать налогообложение дохода из Государства S. R (11)

– Государство S должно было бы предоставлять преимущества, предусмотренные договором, заключенным с Государством P, постоянным представительствам (ПП) третьих Государств, с которыми у него может не быть договора. Но договор между Государством P и Государством S, таким образом, действовал бы на основе принципа взаимности, преобладающего в налоговых договорах, и статус постоянного представительства (ПП), признанный в отношении налогообложения промышленной и коммерческой прибыли, также должен был бы быть признан в отношении налогообложения пассивного дохода.

– Предприятия Государства R, при отсутствии договора между Государством R и Государством S, смогли бы, учредив постоянные представительства (ПП) в Государстве P, воспользоваться договором между Государством P и Государством S; или они вполне могли бы быть искушены сохранять постоянные представительства (ПП) в Государстве P, чтобы воспользоваться ставкой налога у источника по договору между Государством P и Государством S, более низкой, чем ставка по договору между Государством R и Государством S. Опасность «договорного шоппинга» («treaty shopping») возникает, когда Государство R устраняет двойное налогообложение прибыли постоянного представительства (ПП) методом освобождения.

45. Государства, которые предпочли бы применять договор между Государством P и Государством S в своих двусторонних отношениях, могли бы, например, добавить соответствующее положение к пункту 4 статьи 24. Это было сделано в новом договоре между Францией и Италией, недавно подписанном. Положение гласит следующее: Когда постоянное представительство (ПП), расположенное в одном Государстве, получает дивиденды, проценты или роялти из другого Государства, соответствующие активам или правам, фактически прикрепленным к его деятельности, этот доход подлежит налогообложению в Государстве источника, в соответствии с положениями статей 10, 11 и 12 соответственно. Государство, где расположено постоянное представительство (ПП), устраняет двойное налогообложение методом, предусмотренным статьей ... (предоставление налогового кредита). Это положение

применяется независимо от места нахождения штаб-квартиры предприятия, от которого зависит постоянное представительство (ПП).

46. Большая часть стран-участниц выступает против такого решения, поскольку оно слишком сильно отходит от принципов, лежащих в основе Модельной конвенции и существующей практики.

Договор между Государством R и Государством P

47. Если применяется договор между Государством R и Государством P, проблема двойного налогообложения может быть решена только в том случае, если Государство P обязано предоставлять постоянным представительствам (ПП) Государства R тот же режим, который оно предоставляет своим собственным предприятиям.

48. Чтобы четко было указано, что постоянные представительства (ПП) в Государстве P пользуются теми же преимуществами, что и собственные предприятия Государства P, необходимо

было бы согласовать, чтобы прямое упоминание об этом режиме было сделано в договоре между Государством R и Государством P. Возможно, например, можно было бы предусмотреть в статье о недискриминации, что постоянные представительства (ПП) предприятий Государства R будут иметь право, так же как и резиденты Государства P, на налоговый кредит в отношении дохода из третьих стран. Однако сумма кредита будет зависеть от кредита, на который имели бы право предприятия Государства P, то есть она не могла бы превышать сумму налога у источника в соответствии с договором между Государством P и Государством S. R (11)

49. Могут быть приняты следующие методы, когда ставки налога у источника в соответствии с договором между Государством R и Государством S отличаются от ставок в соответствии с договором между Государством P и Государством S:

– Ставка R-S ниже ставки P-S: Государство P должно было бы предоставить налоговый кредит по более низкой ставке R-S, чтобы избежать предоставления кредита, превышающего фактически взимаемый налог в Государстве S;

– Ставка R-S выше ставки P-S: Государство P не предоставило бы кредит в отношении всей суммы налога у источника, взимаемого в Государстве S. Таким образом, сохранялось бы частичное двойное налогообложение, за исключением тех случаев, когда оно устранялось Государством R.

50. Метод предоставления в Государстве P налогового кредита за налог (или часть налога), взимаемый в Государстве S, повлек бы за собой, в частности, изменение пункта 55 Комментария к пункту 4 статьи 24 Модельной конвенции. Однако, чтобы удовлетворить потребности тех стран, которые считают, что формулировка этого пункта не оправдывает этот метод, пункт 4 статьи 24 также должен был бы быть изменен путем добавления прямого упоминания о рекомендованных методах для устранения двойного налогообложения в треугольных случаях.

OECD MODEL CONVENTION (МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР)

Процедура

51. Как указано выше, устранение двойного налогообложения при применении договора между Государством P и Государством S повлекло бы за собой удостоверение налоговыми органами Государства P. В случае применения договора между Государством R и Государством P, удостоверение должно было бы быть подтверждено налоговыми органами Государства R. Но по причинам, изложенным в пункте 38 настоящего доклада, неудовлетворительно оставлять Государство P вне этой процедуры:

– во-первых, потому что Государство R может выдать свидетельство, которое непосредственно не касается его самого, но, напротив, может предоставить лазейку для уклонения от уплаты налогов, если Государство R не может быть абсолютно уверено, что соответствующий доход облагается налогом обычным образом в Государстве P; R (11)

– во-вторых, потому что в интересах Государства P иметь возможность подтвердить свидетельство, которое информирует его о существовании дохода, в отношении которого предприятие запрашивает применение договора между Государством R и Государством S.

52. Когда устранение двойного налогообложения является результатом комбинации положений договоров R-P и R-S, в Комментарий к Модельной конвенции можно было бы добавить рекомендацию о том, что Государство P также должно участвовать в процедуре подтверждения и что информация, содержащаяся в свидетельстве, должна быть достаточно полной, чтобы соответствовать требованиям Государства R и Государства P.

ii) Избежание налогов

53. Наиболее сложная проблема, по-видимому, возникает в ситуации, когда доход, возникающий в Государстве S и выплачиваемый постоянному представительству (ПП) в налоговой гавани, облагался бы очень низким налогом или вообще не облагался.

54. Страны, которые решили включить в свои договоры положения об устранении двойного налогообложения путем применения договора между Государством P и Государством S, конечно, должны были бы быть осторожны и не делать этого, если Государство P не облагает обычным образом налогом доход, полученный из иностранных источников постоянными представительствами (ПП), расположенными в Государстве P.

55. Страны, которые следуют традиционному подходу и применяют Конвенцию между Государством R и Государством S, могут столкнуться с проблемой, создаваемой постоянным представительством (ПП), расположенным в налоговой гавани. В Комментарий к Модельной конвенции могла бы быть добавлена рекомендация, например, о том, чтобы эти страны:

– Включали в Конвенцию между Государством R и Государством S положение, устанавливающее, что льготы Конвенции распространяются на постоянные представительства (ПП) в третьих странах только при условии, что указанные постоянные представительства (ПП) уплачивают налог обычным образом с соответствующего дохода. Однако такое положение обеспечило бы устранение только в наиболее вопиющих случаях злоупотребления, т.е. в ситуациях, когда доход из Государства S вообще не облагается налогом или облагается по особо льготной ставке.

– Включали в Конвенцию между Государством R и Государством S положение, согласно которому Государство S предоставляет устранение только при условии, что оно также заключило с Государством P соглашение об устранении двойного налогообложения (или соглашение об административной помощи). Устранение могло бы, при необходимости, быть ограничено суммой, предусмотренной в этом соглашении.

– Согласовывали общее положение, позволяющее Государству S не предоставлять налоговое устранение, а Государству R не сертифицировать резидентство в случаях неправомерного использования Конвенции.

56. Когда предприятие Государства R создает или передает средства или деятельность постоянному представительству (ПП) в Государстве P с целью получения более благоприятного налогового режима там, Государство R может утверждать, на основании статьи 7 Модельной конвенции, что доход от такой деятельности фактически не относится к этому постоянному представительству (ПП). Государство R может тогда обложить налогом доход из Государства S и отказать в удовлетворении требований постоянного представительства (ПП) об устранении налогов. R (11)

57. Хотя такие действия не всегда могут быть успешными, когда предприятие принимает определенные меры предосторожности, чтобы скрыть тот факт, что оно стремится избежать налогообложения, тем не менее, это можно было бы упомянуть в Комментарии к Модельной конвенции.

IV. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

58. Большинство государств-членов были бы заинтересованы в поиске решения проблем, которые могут возникать в типичном треугольном случае. Во-первых, необходимо устранить определенную степень дискриминации, существующую в отношении постоянных представительств (ПП), вызванную тем фактом, что в некоторых случаях кредит (зачет) не предоставляется в отношении налога, подлежащего уплате в Государстве S. Во-вторых, типичные треугольные случаи должны рассматриваться настолько последовательно и единообразно, насколько это совместимо с налоговыми системами, действующими в соответствующих странах. Опыт показывает, что обращение к процедуре взаимного согласования (MAP) не всегда практично, когда задействованы три страны.

59. Настоящий доклад предлагает некоторые методы, которые могут позволить устранить двойное налогообложение в большинстве случаев и ограничить риски уклонения от уплаты налогов. Эти методы должны быть представлены в Комментарии к Модельной конвенции.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

V. РЕКОМЕНДАЦИЯ

60. Поскольку большинство государств-членов предпочитают, на основе основного принципа, что Конвенция применяется только к резидентам одного или другого Договаривающегося государства, решение, упомянутое в пунктах 47–50, и отвергают решение, упомянутое в пунктах 42–46, Комитет рекомендует пересмотреть Комментарий к Модельной конвенции следующим образом:

Предлагаемые изменения в Комментарий2

1. Пункт 19 Комментария к статье 10 заменяется следующим:

19. Данный пункт не регулирует процедурные вопросы. Каждое Государство должно быть в состоянии использовать процедуру, предусмотренную его собственным законодательством. Оно может либо немедленно ограничить свой налог ставками, указанными в статье, либо полностью обложить налогом и произвести возврат. Особые вопросы возникают в треугольных случаях (см. пункт 55 Комментария к статье 24). R (11)

2. Paragraph 9 of the Commentary on Article 11 is replaced by the following:

9. The paragraph lays down nothing about the mode of taxation in the State of source. It therefore leaves that State free to apply its own laws and, in particular, to levy the tax either by deduction at source or by individual assessment. Procedural questions are not dealt with in this Article. Each State should be able to apply the procedure provided in its own law. Specific questions arise with triangular cases (see paragraph 55 of the Commentary on Article 24).

3. Paragraph 5 of the Commentary on Article 12 is replaced by the following:

5. The Article deals only with royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State. It does not, therefore, apply to royalties arising in a third State as well as to royalties arising in a Contracting State which are attributable to a permanent establishment which an enterprise of that State has in the other Contracting State (for these cases, cf. paragraphs 4 to 6 of the Commentary on Article 21). Procedural questions are not dealt with in this Article. Each State should be able to apply the procedure provided in its own law. Specific questions arise with triangular cases (see paragraph 55 of the Commentary on Article 24).

4. Четвертое и последующие предложения пункта 10 Комментария к статье 23 удаляются.

ТРЕУГОЛЬНЫЕ СЛУЧАИ

5. Пункты 52–55 Комментария к статье 24 заменяются следующими пунктами 52–56:

52. Если в Договаривающемся государстве (A), в котором расположено постоянное представительство (ПП) предприятия другого Договаривающегося государства (B), кредит (зачет) по налогу, взимаемому в третьем Государстве (C), может быть предоставлен только на основании конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные представительства (ПП) льгот конвенций, заключенных с третьими Государствами. Этот вопрос рассматривается ниже, при этом конкретный случай дивидендов, процентов и роялти рассматривается в пункте 53 ниже. F. Распространение на постоянные представительства (ПП) льгот конвенций об устранении двойного налогообложения, заключенных с третьими Государствами

53. Когда постоянное представительство (ПП) в Договаривающемся государстве предприятия-резидента другого Договаривающегося государства получает дивиденды, проценты или роялти из третьего Государства, то возникает вопрос о том, должно ли Договаривающееся государство, в котором расположено постоянное представительство (ПП), и в какой степени, зачитывать налог, который не может быть взыскан с третьего Государства. R (11)

54. Существует согласие, что в этих ситуациях возникает двойное налогообложение и что должен быть найден метод устранения. Большинство государств-членов могут предоставить кредит (зачет) в этих случаях на основании своего внутреннего законодательства или в соответствии с пунктом 4 статьи 24. Государства, которые согласно их действующему законодательству не могут предоставить кредит (зачет) таким образом или которые желают прояснить ситуацию, могут пожелать дополнить положение в своей конвенции с Договаривающимся государством, в котором предприятие является резидентом, формулировкой, которая позволяет Государству, в котором расположено постоянное представительство (ПП), зачитывать налоговое обязательство в Государстве, в котором доход возникает, на сумму, не превышающую сумму, которую предприятия-резиденты в Договаривающемся государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП), могут требовать на основании конвенции Договаривающегося государства с третьим Государством. Если налог, который не может быть взыскан согласно конвенции между третьим Государством и Государством резидентства предприятия, имеющего постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, ниже, чем согласно конвенции между третьим Государством и Договаривающимся государством, в котором расположено постоянное представительство (ПП), то зачитывается только меньший налог, взысканный в третьем Государстве. Поэтому предлагается следующее дополнение к пункту 4

статьи 24 после первого предложения: Когда постоянное представительство (ПП) в Договаривающемся государстве предприятия другого Договаривающегося государства получает дивиденды, проценты или роялти из третьего Государства, и право или актив, в отношении которых выплачиваются дивиденды, проценты или роялти, эффективно связаны с этим постоянным представительством (ПП), первое упомянутое Государство предоставляет налоговый кредит (зачет) в отношении налога, уплаченного в третьем Государстве с дивидендов, процентов или роялти, в зависимости от случая, но сумма такого кредита (зачета) не должна превышать сумму, МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР рассчитанную путем применения соответствующей ставки, предусмотренной конвенцией в отношении налогов на доходы и капитал между Договаривающимся государством, резидентом которого является предприятие, и третьим Государством.

55. Когда постоянное представительство (ПП), расположенное в Договаривающемся государстве предприятия-резидента другого Договаривающегося государства (Государство резидентства), получает дивиденды, проценты или роялти из третьего Государства (Государство источника) и, в соответствии с процедурой, согласованной между Государством резидентства и Государством источника, Государство источника запрашивает свидетельство о домициле для применения налога у источника по ставке, предусмотренной конвенцией между Государством источника и Государством резидентства, это свидетельство должно быть выдано последним Государством. Хотя эта процедура может быть полезна, когда Государство резидентства применяет метод кредита (зачета), она, по-видимому, не служит никакой цели, когда это Государство использует метод освобождения, поскольку доход из третьего Государства не облагается налогом в Государстве резидентства предприятия. С другой стороны, Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), могло бы получить выгоду от участия в процедуре сертификации, поскольку эта процедура предоставила бы полезную информацию для целей аудита. Еще один вопрос, возникающий в треугольных случаях, — это вопрос злоупотреблений. Если Договаривающееся государство, резидентом которого является предприятие, освобождает от налогообложения прибыль постоянного представительства (ПП), расположенного в другом Договаривающемся государстве, существует опасность того, что предприятие передаст активы, такие как акции, облигации или патенты, постоянным представительствам (ПП) в Государствах, которые предлагают очень благоприятный налоговый режим, и в определенных обстоятельствах полученный доход может не облагаться налогом ни в одном из трех Государств. Для предотвращения таких практик, которые могут быть расценены как злоупотребление, в конвенцию между Государством, резидентом которого является предприятие, и третьим Государством (Государством источника) может быть включено положение, устанавливающее, что предприятие может требовать льгот конвенции только в том случае, если доход, полученный постоянным представительством (ПП), расположенным в другом Государстве, облагается налогом обычным образом в Государстве постоянного представительства (ПП). R (11)

56. Помимо типичного треугольного случая, рассматриваемого здесь, возникают и другие треугольные случаи, в частности, когда Государство предприятия также является Государством, из которого поступает доход, относимый к постоянному представительству (ПП) в другом Государстве (см. также пункт 5 Комментария к статье 21). Государства могут решать эти вопросы в ходе двусторонних переговоров.

6. Пункт 56 и последующие пункты Комментария к статье 24 соответственно перенумеровываются.

Примечания

1. Некоторые государства-члены (например, Ирландия, Швейцария и Соединенное Королевство) не согласны с такой интерпретацией.

2. Части, выделенные курсивом, обозначают предлагаемые дополнения.

Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы (принято Советом ОЭСР 23 июля 1992 г.)

Оглавление

I. Введение ..... **R(12)-2**

II. Предыстория ..... R(12)-2
III. Действующие конвенции ..... R(12)-4
IV. Цель положения для включения в Комментарий . . . . . R(12)-4 R (12)
V. Форма положения для включения в Комментарий ..... R(12)-4
VI. Условия положения для включения в Комментарий ..... R(12)-5
Характеристики работника ..... R(12)-6
Тест резидентства ..... R(12)-6
Тест гражданства ..... R(12)-7
Временной лимит ..... R(12)-8
Характеристики взносов ..... R(12)-8
Схема, признанная в стране происхождения ..... R(12)-8
Соответствующие схемы ..... R(12)-9
Существующее членство ..... R(12)-10
Характеристики устранения ..... R(12)-10
VII. Другие соображения ..... R(12)-11
VIII. Предлагаемое положение ..... R(12)-11
IX. Заключение ..... R(12)-12
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Положения в двусторонних налоговых конвенциях ..... R(12)-13
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Краткое изложение шести положений, допускающих устранение для пенсионных R(12)-16
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Предлагаемые дополнения к Комментарию к статье 18, касающиеся налогового режима взносов в иностранные
пенсионные схемы ..... R(12)-17

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ВВЕДЕНИЕ

1. На своем заседании 24-25 января 1989 г. Комитет по налоговым вопросам согласился с просьбой Рабочей группы № 6 о том, чтобы Рабочая группа № 1 разработала положение для включения в Модельную конвенцию, касающееся налогового режима пенсионных взносов, уплачиваемых лицами, оказывающими зависимые личные услуги транснациональным предприятиям во время их командировки за границу.

2. В настоящем докладе рассматривается форма, которую может принять такое положение, и предлагается положение для включения в Комментарий к статье 18.

II. ПРЕДЫСТОРИЯ

3. Для сотрудников транснациональных предприятий (и особенно для старшего персонала) является обычным время от времени работать за пределами своей родной страны. Находясь за границей, они могут продолжать работать в компании, которой они оказывали зависимые личные услуги в своей родной стране, или могут быть наняты ассоциированным предприятием в принимающей стране. R (12)

4. Сотрудники, которые являлись участниками пенсионной схемы в своем отечественном государстве, часто желают продолжать делать взносы в эту схему во время их отсутствия за границей. Это происходит как потому, что смена схем может привести к потере прав и льгот, так и потому, что многие практические трудности (включая подверженность валютным потерям) могут возникнуть из-за наличия пенсионных схем во многих странах.

5. Прежде чем приступить к работе по зарубежному назначению, сотрудники обычно имеют право на налоговую льготу в отношении пенсионных взносов, уплаченных в отечественном государстве. При назначении за границу сотрудники в некоторых случаях продолжают иметь право на льготу; например, если лицо остается резидентом и полностью облагается налогом в отечественном государстве, оно, как правило, продолжает иметь право на льготу там. Однако часто взносы, уплаченные в отечественном государстве лицом, назначенным за границу, не дают права на льготу в соответствии с внутренним законодательством ни отечественного государства, ни принимающего государства. В таком случае поддержание членства в пенсионной схеме в

отечественном государстве во время зарубежного назначения может стать дорогостоящим, если не невозможным.

6. Модельная конвенция не предусматривает никакой помощи. Она определяет, как должны облагаться налогом пенсии, но ничего не говорит о том, как должны рассматриваться пенсионные взносы. В этих обстоятельствах Комитет по налоговым вопросам решил, что должно быть разработано положение, касающееся пенсионных взносов сотрудников, назначенных за границу.

НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ВЗНОСОВ СОТРУДНИКОВ В ИНОСТРАННЫЕ ПЕНСИОННЫЕ СХЕМЫ

7. Однако некоторые делегаты сочли, что существуют другие, более удобные способы решения этой проблемы, чем с помощью нового договорного положения. Норвегия и Япония считали, соответственно, что адаптация пенсионной схемы для обеспечения вычета в принимающем государстве или компенсирующая поправка к общим условиям занятости предоставляют более простое и оперативное решение проблемы. Кроме того, внутреннее законодательство в некоторых странах может ограничивать применение широкого положения; например, в Бельгии, где вычитаются только взносы в схемы, управляемые компаниями, учрежденными в этой стране, или в Ирландии, где вычеты доступны только для взносов, сделанных резидентами Ирландии.

8. Принимая во внимание эти трудности, Комитет пришел к выводу, что не удалось достичь соглашения по проекту положения и комментария, которые должны быть добавлены к Модели. Подход, одобренный большинством делегатов, заключался в разработке пояснительных пунктов и предлагаемого положения для включения в Комментарий к существующей статье Модельной конвенции. Государства-члены R (12) могли затем включать это положение в двусторонние договоры, если они того желали и имели возможность это сделать. Хотя существовал ряд существующих комментариев, к которым могли быть добавлены пункты о пенсионных взносах, например, к Статьям 7, 15 или 18, Комментарий к Статье 18 был сочтен наиболее подходящим, поскольку он также касался вопросов, касающихся пенсий, возникающих из прошлой трудовой деятельности.

9. При разработке предлагаемого положения Комитет решил, что взносы в системы социального обеспечения должны быть проигнорированы. Комитет посчитал, что право или обязанность присоединиться к системе социального обеспечения является прежде всего вопросом социального законодательства, а не налогового права. Поэтому настоящая записка не рассматривает взносы в такие схемы, однако следует отметить, что многие государства-члены заключили двусторонние соглашения о суммировании периодов социального обеспечения.

10. Комитет также пришел к выводу, что налоговый вычет из прибыли пенсионных взносов, сделанных работодателями в отношении сотрудников, работающих за границей, не создает реальных практических трудностей. Он также отметил, что могут возникнуть проблемы с режимом налогообложения принимающим государством начислений дохода по пенсионным схемам отечественного государства. Однако Комитет решил, что, по крайней мере на данный момент, усилия должны быть сосредоточены на разработке положения только в отношении взносов сотрудников.

11. Большинство делегатов высказались за распространение предлагаемого положения на налоговый вычет пенсионных взносов, сделанных физическими лицами, оказывающими независимые личные услуги за границей. Однако это было сочтено выходящим за рамки первоначальной цели, хотя было согласовано, что Комментарий должен признавать возможность распространения предлагаемого положения на такие взносы в ходе двусторонних переговоров.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

III. СУЩЕСТВУЮЩИЕ ДОГОВОРЫ

12. Хотя Модельная конвенция не содержит положения, касающегося пенсионных взносов, семь государств-членов (Канада, Дания, Франция, Нидерланды, Швейцария, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты) заключили двусторонние договоры, содержащие такие положения. Все (шесть) из этих положений предусматривают, что принимающее государство в определенных обстоятельствах предоставляет налоговую льготу в отношении взносов, которые сотрудник делает в пенсионную схему в своем отечественном государстве. Некоторые из них идут дальше и также

касаются взносов, уплачиваемых физическими лицами, оказывающими независимые личные услуги, и налогообложения взносов работодателей в качестве натуральных льгот сотрудникам.

13. Эти положения воспроизведены в Приложении A; и их краткое изложение (с использованием заголовков, применяемых в Разделе VI настоящего доклада) включено в Приложение B.

R (12) IV. ЦЕЛЬ ПОЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ВКЛЮЧЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ

14. Целью предлагаемого положения будет обеспечение того, чтобы, насколько это возможно, сотрудник не был ни обескуражен, ни поощрен к выполнению зарубежного назначения по смыслу Статьи 15 Модели налоговым режимом взносов, сделанных в пенсионную схему отечественного государства сотрудником, работающим за границей. Следовательно, это положение должно быть направлено, во-первых, на определение общей эквивалентности пенсионных планов в двух странах, а затем на установление ограничений на вычет взносов сотрудников, которые могут основываться на ограничениях в законодательстве обеих стран.

V. ФОРМА ПОЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ВКЛЮЧЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ

15. В принципе, положение может принимать одну из двух основных форм. Оно может предусматривать предоставление льготы по взносам в пенсионную схему отечественного государства либо:

– отечественным государством; или

– принимающим государством.

16. На экономическом уровне аргумент в пользу обращения к принимающему государству заключается в том, что именно там осуществляется экономическая деятельность, порождающая взносы. Против этого выдвигается аргумент, что отечественное государство должно предоставлять льготу, поскольку именно там находится схема и там будет источник будущей пенсии.

17. На практическом уровне, когда (как это обычно бывает) страны предоставляют льготу путем вычета при исчислении налогооблагаемого дохода, обращение к отечественному государству может быть неэффективным, поскольку сотрудник может не иметь налогооблагаемого дохода в отечественном государстве, против которого могла бы быть предоставлена льгота. Это может быть связано с тем, что продолжительность назначения была такова, что сотрудник перестал быть резидентом отечественного государства, или потому что, хотя он оставался резидентом отечественного государства, он не облагался там налогом, поскольку это было государство, применяющее метод освобождения.

18. Практические соображения становятся более сложными, когда сотрудник остается резидентом отечественного государства, и оно является государством, применяющим метод кредита (зачета). Если бы льгота предоставлялась в отечественном государстве, а не в принимающем государстве, мог бы возникнуть излишек иностранного налога, который не мог бы быть зачтен в отечественном государстве. Это было бы связано с тем, что налоговая база была шире в принимающем государстве, чем в отечественном государстве, что означает, что (в зависимости от налоговых ставок в двух странах) в принимающем государстве может уплачиваться больше налога, чем в отечественном государстве.

19. Однако, если бы льгота предоставлялась только в принимающем государстве, выгода от льготы была бы нивелирована полным налогообложением вознаграждения отечественным государством R (12) (т.е. включая ту часть, которая была освобождена в принимающем государстве). Однако на практике это, как правило, не будет проблемой, поскольку страны, применяющие метод кредита (зачета), иногда освобождают от налогообложения в соответствии со своим внутренним законодательством иностранные доходы резидентов, а если это не так, то льгота по пенсионным взносам обычно предоставлялась бы в отечественном государстве в соответствии с его внутренним законодательством.

20. Практические соображения поэтому указывают на то, что было бы разумно, чтобы положение было сосредоточено на предоставлении льгот принимающим государством. Такова позиция, принятая в шести положениях, согласованных на сегодняшний день.

VI. УСЛОВИЯ ПОЛОЖЕНИЯ ДЛЯ ВКЛЮЧЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ

21. Если будет согласовано, что предлагаемое положение должно быть сосредоточено на предоставлении льготы в принимающем государстве в отношении взносов сотрудников в

пенсионную схему отечественного государства, то затем потребуется рассмотреть, какие именно условия должны быть включены в положение для того, чтобы льгота была предоставлена.

22. Возможные квалификационные условия могут быть разделены на три категории. Они касаются характеристик:

a) сотрудника;

b) взносов; и

c) льготы.

Характеристики сотрудника

Тест на резидентство

23. Здесь есть два аспекта:

– первый касается статуса резидентства сотрудника до начала работы в принимающем государстве; и

– второй касается его статуса резидентства во время работы там.

24. Во-первых, необходимо рассмотреть статус резидентства сотрудника до начала работы в принимающем государстве. Чтобы ограничить применение положения только командированными сотрудниками, необходимо было бы убедиться, что сотрудник не был резидентом принимающего государства до начала работы там. Это охватывало бы сотрудников, переведенных из третьей страны.

25. Поскольку нередко сотрудник командируется в ряд R (12) различных стран последовательно, государства-члены могут счесть целесообразным ограничить предлагаемое положение только сотрудниками, которые не были резидентами принимающего государства до начала работы там по смыслу Статьи 15 Модельной конвенции. Из шести существующих положений пять охватывают сотрудников, прибывающих из третьей страны, а также сотрудников, прибывающих от договорного партнера (оставшееся одно не имеет ограничений в отношении предыдущего резидентства).

26. Во-вторых, возникает вопрос о статусе резидентства сотрудника во время работы в принимающем государстве. Здесь будет рассматриваться вопрос о том, должны ли все сотрудники, работающие за границей в принимающем государстве, охватываться положением, или только те, кто становится резидентом там. Из шести существующих положений только два применяются к сотрудникам, чье временное присутствие не равносильно резидентству.

27. Во многих случаях сотрудники, работающие за границей, которые остаются резидентами своего отечественного государства, будут продолжать иметь право на льготу в отечественном государстве. Но это будет не во всех случаях. Например, если отечественное государство является государством, применяющим метод освобождения, резидент может не иметь права на льготу там, если он облагается налогом в принимающем государстве на доходы от работы в этой стране. Поэтому, по-видимому, есть основания для применения положения как к нерезидентам, работающим в принимающем государстве, так и к резидентам. Однако внутреннее законодательство в некоторых государствах-членах не позволит вычитать платежи в пенсионную схему нерезидентами, поэтому эти страны, предположительно, будут стремиться ограничить предлагаемое положение лицами, которые стали резидентами принимающего государства.

28. Кроме того, если льгота должна была быть предоставлена в отечественном государстве, могли возникнуть проблемы с зачетом иностранного налога, если отечественное государство было государством, применяющим метод кредита (зачета), а принимающее государство не предоставляло льготу (см. пункт 18 выше).

29. Некоторые государства-члены облагают нерезидентов по специальной низкой ставке и, следовательно, могут не желать предоставлять льготу нерезидентам. Предлагаемое положение, в его нынешней редакции, применяется к нерезидентам, но добавление к Комментарию может уточнить, что страны со специальным режимом для нерезидентов, или которые ограничены внутренним законодательством, могут в двусторонних переговорах пожелать ограничить такое положение только резидентами.

Тест на гражданство/национальную принадлежность

30. Дополнительным соображением было бы, следует ли ограничивать положение сотрудниками, которые не являются гражданами принимающего государства. Три из шести существующих положений ограничены таким образом.

31. Если физическое лицо является гражданином страны, в которой оно работает, может быть сомнительным, является ли эта страна принимающим государством, а не его отечественным государством. Включение граждан принимающего государства в положение может позволить R (12) сотрудникам, не являющимся подлинными командированными, обходить внутренние правила принимающего государства в отношении льгот по пенсионным взносам.

32. Предположим, например, что правила, касающиеся максимальных пенсионных взносов и выплат, были более строгими для схем в принимающем государстве, чем в отечественном государстве. Чтобы обойти правила принимающего государства, компания, расположенная в нем, может учредить компанию в отечественном государстве. Компания принимающего государства могла бы затем перевести своих сотрудников в компанию отечественного государства, которая затем командировала бы их обратно в компанию принимающего государства. Таким образом, сотрудники смогли бы присоединиться к пенсионной схеме в отечественном государстве и воспользоваться ее более мягкими правилами по сравнению со схемами принимающего государства, но при этом иметь право на льготу в принимающем государстве.

33. Предполагая, что предлагаемое положение было ограничено сотрудниками, которые не были резидентами принимающего государства до осуществления трудовой деятельности там (как это предлагается в предлагаемом положении, приложенном к настоящей записке), можно было бы утверждать, что возможность искусственных договоренностей, описанных выше, была бы ограничена. Но оставалась бы возможность того, что физические лица отказывались бы от резидентства в принимающем государстве лишь на короткий период, чтобы подпасть под действие положения.

34. Требование, рассматриваемое в пунктах 43–46 ниже, – что для того, чтобы взносы в схему отечественного государства квалифицировались для льготы в принимающем государстве, схема должна, как правило, соответствовать схемам, признанным для налоговых целей в принимающем государстве, – уменьшило бы возможности для злоупотреблений. Но идея, лежащая в основе этого требования, заключается в том, что схема должна быть в целом аналогичной, а не идентичной схемам принимающего государства.

35. Любое ограничение срока, в течение которого сотрудник мог бы иметь право на льготу в принимающем государстве, также уменьшило бы возможности для злоупотреблений. Эта возможность рассматривается в пунктах 38 и 39 ниже.

36. Аргумент против включения теста на гражданство заключается в том, что он может препятствовать свободному передвижению подлинно командированных лиц. Например, наиболее квалифицированным лицом из головного офиса многонациональной группы для командировки в другую страну часто является тот, кто изначально приехал из этой страны, поскольку он будет обладать необходимым опытом и лингвистическими квалификациями. Было бы, вероятно, неправильно исключать льготу для такого лица на том основании, что его дом на самом деле находился в стране, в которую он был командирован, особенно если он покинул эту страну несколько лет назад.

37. Комитет, за одним исключением, не поддержал включение теста на гражданство. Предлагаемое положение, в его нынешней редакции, не включает тест на гражданство, но признается, что страны могут пожелать в двусторонних переговорах дополнить это положение таким тестом.

Ограничение по времени R (12)

38. Существует аргумент в пользу того, что положение должно перестать применяться, если сотрудник продолжает работать в принимающем государстве в течение более определенного периода времени. Это основано на том, что наступает момент, когда сотрудник мог проработать в принимающем государстве так долго, что фактически оно становится его отечественным государством. Действительно, Ирландия уже ограничивает льготы по взносам в иностранные схемы работодателей/сотрудников случаями, когда командированный сотрудник находится в Ирландии на временной основе.

39. Только два из существующих положений содержат такое ограничение (срок в них составляет 60 месяцев). Если бы был включен тест на гражданство (как обсуждалось в пунктах 30–37 выше), государства-члены могли бы счесть, что временное ограничение было бы ненужным. Однако может быть сочтено целесообразным включить временное ограничение, если будет решено, что граждане принимающего государства должны иметь право на льготу в соответствии с положением. Включение временного ограничения оставлено в качестве опции.

Характеристики взносов

Схема, признанная в отечественном государстве

40. Целью положения является, насколько это возможно, обеспечение того, чтобы взносы не рассматривались для налоговых целей ни более, ни менее благоприятно, чем если бы сотрудник был резидентом своего отечественного государства.

41. Одним из способов достижения этого может быть ограничение положения взносами, сделанными в схемы, которые отечественное государство признает для налоговых целей в качестве пенсионных схем.

42. Пять из настоящих положений ограничены взносами в схемы, признанные для налоговых целей в домашней стране. В предлагаемом положении пенсионная схема «признается для налоговых целей» в домашнем государстве, если взносы в эту схему будут давать право на получение налоговой льготы в этом государстве. Разнообразие режима, предоставляемого пенсионным схемам отдельными странами-уучастницами, таково, что любые дальнейшие уточнения, возможно, лучше оставить для двусторонних переговоров, где могут быть использованы конкретные ссылки на внутреннее законодательство или ссылки на «профессиональные» или «схемы работодатель/работник».

Налоговый режим взносов работников в иностранные пенсионные схемы

Соответствующие схемы

43. Пять из настоящих положений содержат дополнительное ограничение, касающееся льготы, предоставляемой в отношении взносов, уплачиваемых в схемы домашней страны, которые соответствуют схемам, признанным для налоговых целей в принимающей стране. Это основано на предпосылке, что только взносы в признанные схемы дают право на получение налоговой льготы.

44. Такое ограничение, конечно, не обязательно обеспечило бы эквивалентный налоговый режим для взносов, уплаченных, когда работник работал за границей, и взносов, уплаченных, когда он работал в домашней стране. Если правила принимающей страны для признания пенсионных схем были R (12) более узкими, чем правила домашней страны, работник мог обнаружить, что его взносы в его пенсионную схему домашней страны рассматривались менее благоприятно, когда он работал в принимающей стране, чем когда работал в домашней стране. Многое зависело бы от того, насколько ограничительно интерпретировалось требование о соответствии схемы.

45. Однако страны-участницы посчитали, что было бы чрезмерным предоставлять льготы по взносам в схемы, которые не соответствовали – по крайней мере, в общих чертах – признанным на национальном уровне схемам. В таком случае сумма льготы, подлежащей предоставлению в принимающей стране, стала бы зависеть от законодательного органа домашней страны. Кроме того, было бы трудно обосновать различное отношение к работникам, работающим бок о бок, в зависимости от того, находится ли их пенсионная схема дома или за границей (и если за границей, то в одной стране, а не в другой). Следующий пример иллюстрирует эту трудность. Домашняя страна предоставляет льготу по пенсионным взносам в пределах 18% дохода. Принимающая страна предоставляет льготу в пределах 20% дохода. Предлагаемое положение требовало бы от принимающей страны предоставления льготы до ее внутреннего предела в 20%. Странам, желающим принять предел домашней страны, потребуется соответствующим образом изменить формулировку положения.

46. Настоящие положения, которые ограничены соответствующими схемами, предусматривают, что именно компетентный орган принимающей страны определяет, соответствует ли схема в домашней стране признанным схемам в принимающей стране. Это представляется разумным механизмом, если ограничение по соответствующей схеме считается желательным. Комитет отметил, что могут существовать значительные различия между налоговым режимом пенсионных

схем в отдельных странах, но посчитал, что, тем не менее, должно быть возможно выявить схемы, которые в общих или широких чертах соответствуют схемам принимающей страны.

Существующее членство

47. Можно было бы утверждать, что это положение должно применяться как к взносам в новые пенсионные схемы, к которым работник присоединяется, находясь за границей, так и к взносам в схемы, участником которых он был до начала своей иностранной командировки. Это соответствовало бы стремлению обеспечить, чтобы работник не был ущемлен из-за работы за границей, а не из-за продолжения работы дома (где – в соответствии с внутренним законодательством домашней страны – он мог бы присоединяться к новым схемам и получать льготы по взносам в них).

48. Однако страны-участницы посчитали, что распространение действия на новые, а также существующие схемы было бы чрезмерным. Основная трудность с настоящим R (12) положением касается взносов в существующие схемы, и было высказано мнение, что любое предлагаемое положение должно быть ограничено такими схемами. Из шести настоящих положений, пять ограничены взносами в схемы, в которые работник делал взносы до своего назначения за границу.

49. В некоторых странах-участницах, когда одна компания поглощается другой, часто существующая пенсионная схема закрывается и открывается новая. В таких случаях страны-участницы могут пожелать в ходе двусторонних переговоров дополнить предлагаемое положение, чтобы оно охватывало такие замещающие схемы.

Характеристики льготы

50. Вопрос здесь заключается в следующем: если предположить, что работник и взносы подпадают под действие положения, какую льготу должна предоставить принимающая страна? Это включало бы такие вопросы, как:

– должны ли взносы давать право на получение льготы в полном объеме или только частично; и

– должна ли льгота предоставляться в виде вычета при расчете налогооблагаемого дохода (и если да, то какого дохода – например, только дохода от занятости или всего дохода) или в виде налогового кредита (зачета).

51. Рассмотренные здесь вопросы аналогичны тем, что обсуждались в пунктах 43–46 относительно того, должна ли схема домашней страны соответствовать схеме принимающей страны для того, чтобы взносы были допустимыми. По схожим причинам страны-участницы посчитали, что льгота должна предоставляться таким же образом, как если бы взносы делались в схему в принимающей стране. Все шесть настоящих положений составлены таким образом.

VII. ПРОЧИЕ СООБРАЖЕНИЯ

52. Существует еще два вопроса, требующие рассмотрения.

53. Во-первых, назначение на работу за границей может означать не только то, что работник перестает получать право на налоговую льготу по взносам в пенсионную схему в домашней стране, но и то, что взносы работодателя в пенсионную схему рассматриваются как доход работника для налоговых целей. Поэтому три из шести настоящих положений предусматривают, что при соблюдении различных условий положений взносы работодателей не должны рассматриваться как налогооблагаемые льготы для работников.

54. Однако в некоторых странах работники облагаются налогом на взносы работодателей в отечественные схемы. Предлагаемое положение, таким образом, не охватывает режим взносов работодателей в иностранные схемы в контексте налогового обязательства работников, хотя участники переговоров могут пожелать распространить это положение в отдельных договорах, чтобы обеспечить такой же режим, какой R (12) предоставляется взносам в отечественные схемы.

55. Во-вторых, некоторые домашние страны не разрешают работникам оставаться участниками пенсионных схем домашней страны, пока они работают за границей. В таких обстоятельствах положение такого рода, рассмотренное в этой записке, не имело бы ценности. Вопрос о том, какую льготу предоставлять в отношении взносов, не возник бы, поскольку взносов не было бы.

56. Поэтому следовало бы рассмотреть вопрос о том, должно ли положение также определять обстоятельства, при которых работник, работающий за границей, должен иметь возможность оставаться участником пенсионной схемы домашней страны. Однако ни одно из существующих положений не охватывает этот аспект, и страны-участницы посчитали, что это область, которую лучше оставить на усмотрение внутреннего законодательства.

VIII. ПРЕДЛАГАЕМОЕ ПОЛОЖЕНИЕ

57. Исходя из этих соображений, были разработаны предлагаемое положение и пункты для добавления в Комментарий к статье 18 (см. Приложение C).

58. В предлагаемом положении льгота ограничена взносами в пенсионные схемы домашней страны, которые:

– работник уплачивал до начала осуществления в принимающей стране деятельности по найму в значении статьи 15 Модельной конвенции;

– признаны для налоговых целей в домашней стране; и

– в общих чертах соответствуют схемам, признанным для налоговых целей в принимающей стране.

59. Положение ограничено работниками, которые не были резидентами принимающей страны до начала осуществления там деятельности по найму, но оно оставляет открытым вопрос о том, должно ли оно быть ограничено работниками, которые не являются гражданами принимающей страны.

60. Льгота по взносам работника, подпадающим под действие положения, предоставлялась бы принимающей страной, как если бы взносы были уплачены в схему, признанную принимающей страной.

61. Проект положения не:

– ограничивается резидентами, работающими в принимающей стране;

– устанавливает временное ограничение на то, как долго работник может получать льготу (но может быть сочтено целесообразным сделать это, если будет решено не включать тест на гражданство); или

– требует от домашних стран разрешать работникам, работающим за границей, оставаться участниками схем домашней страны.

R (12) IX. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

62. В настоящем докладе рассматривается формат положения и соответствующих комментариев, которые будут включены в Комментарий к статье 18 Модельной конвенции и которые будут касаться налогового режима взносов работников в иностранные пенсионные схемы. В результате обсуждения предлагаемого положения Комитет рекомендует включить прилагаемые пункты (Приложение C) в Модельную конвенцию, в существующий Комментарий к статье 18.

ПРИЛОЖЕНИЕ A ПОЛОЖЕНИЯ В ДВУСТОРОННИХ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЯХ

1. Дания – Швейцария (1973)

Статья 28 (Прочие правила)

«3. Платежи, производимые гражданами Швейцарии, являющимися резидентами Дании, в швейцарскую государственную схему страхования по старости, иждивенцам и инвалидности, могут вычитаться в Дании из налогооблагаемого дохода.

4. Платежи, которые физическое лицо, резидент одного из Договаривающихся государств, не являющееся гражданином этого Государства, производит в персонал-фонд, признанный таковым для налоговых целей в другом Договаривающемся государстве, и участником которого оно уже являлось до того, как стало резидентом первого упомянутого Договаривающегося государства, могут быть вычтены из налогооблагаемого дохода в R (12) первом упомянутом Договаривающемся государстве таким же образом, как и платежи в персонал-фонд, признанный таковым для налоговых целей в этом Государстве: платежи работодателя в данном случае не считаются налогооблагаемым доходом работника.»

2. Дания – Соединенное Королевство (1980)

Статья 28 (Прочие правила)

«3. Платежи, произведенные физическим лицом, являющимся резидентом Договаривающегося государства, но не являющимся гражданином этого Государства, в пенсионную схему, учрежденную и признанную для налоговых целей в другом Договаривающемся государстве, могут быть освобождены от налога в первом упомянутом Государстве при условии, что:

a) Физическое лицо делало взносы в пенсионную схему до того, как оно стало резидентом первого упомянутого Государства; и

b) Пенсионная схема принимается компетентным органом этого Государства как соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для налоговых целей этим Государством. В таком случае налоговая льгота предоставляется так же, как если бы пенсионная схема была признана таковой этим Государством, а платежи в пенсионную схему предприятием, выплачивающим его вознаграждение, не считаются налогооблагаемым доходом физического лица.»

3. Франция – Соединенные Штаты (1984)

Статья 19 (Частные пенсии и аннуитеты)

«5. a) Взносы, уплаченные физическим лицом – резидентом Договаривающегося государства, которое не является гражданином этого Государства, или от его имени в пенсионные планы, планы участия в прибылях и другие пенсионные планы, признанные для налоговых целей в другом Договаривающемся государстве, будут рассматриваться для налоговых целей в первом упомянутом Государстве таким же образом, как взносы, уплаченные в пенсионные планы, планы участия в прибылях и другие пенсионные планы, признанные для налоговых целей в первом упомянутом Государстве, при условии, что компетентный орган первого упомянутого Государства согласен с тем, что планы соответствуют пенсионным планам, планам участия в прибылях или другим пенсионным планам, признанным для налоговых целей этим Государством.»

4. Франция – Канада (1987)1

Статья 29 (Прочие правила)

«5. Взносы за год в отношении услуг, оказанных в этом году, уплаченные физическим лицом, которое является резидентом одного из Договаривающихся государств или временно присутствует в этом Государстве, или от его имени, в пенсионный план, признанный для налоговых целей в другом Договаривающемся R (12) государстве, в течение периода, не превышающего в совокупности 60 месяцев, будут рассматриваться для налоговых целей в первом упомянутом Государстве таким же образом, как взнос, уплаченный в пенсионный план (то есть, в случае Канады, не план льгот работникам), признанный для налоговых целей в этом первом упомянутом Государстве, при условии, что:

a) Такое физическое лицо делало взносы в пенсионный план до того, как оно стало резидентом или временно присутствовало в первом упомянутом Государстве; и

b) Компетентный орган первого упомянутого Государства согласен с тем, что пенсионный план соответствует пенсионному плану, признанному для налоговых целей этим Государством. Для целей настоящего пункта «пенсионный план» включает пенсионный план, созданный в рамках государственной системы социального обеспечения.» 1 Аналогичное положение содержится в пункте 4 статьи 24 Налоговой конвенции Канада–Нидерланды (1986).

5. Франция – Соединенное Королевство (1987)

Статья 25

«8. Платежи, произведенные физическим лицом, которое является резидентом Договаривающегося государства, в пенсионные схемы, учрежденные в другом Договаривающемся государстве, при условии, что:

a) физическое лицо делало взносы в пенсионную схему до того, как оно стало резидентом первого упомянутого Государства; и

b) пенсионная схема принимается компетентным органом этого Государства как соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для налоговых целей этим Государством. В таком случае налоговая льгота предоставляется таким же образом, как если бы пенсионная схема была признана таковой этим Государством, а платежи в пенсионную схему предприятием, выплачивающим его вознаграждение, не считаются налогооблагаемым доходом физического лица.»

R (12) R(12)-16

ПРИЛОЖЕНИЕ B СВОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ О ШЕСТИ ПОЛОЖЕНИЯХ, ПРЕДОСТАВЛЯЮЩИХ ЛЬГОТЫ ПО ПЕНСИЯМ

| Характеристики работника | Характеристики взноса | Характеристики льготы | |---|---|---| | Гражданство / Тест на гражданство | Тест на резидентство | Временное ограничение | Схема признана в домашней стране | Схема соответствует признанной схеме в домашней стране | Только существующее членство | Льгота, как если бы принимающая страна | Взносы работодателей не рассматриваются как налогооблагаемый доход работника | | | A До работы в принимающей стране | Б Во время работы в принимающей стране | | | | | | | Канада | | X | X1 | X | X | X | X | X | 2 | | Нидерланды | | X | X1 | X | X | X | X | X | 2 | | Дания | X | | | | X | | | | X | | Швейцария | | | | | | | | | | | Дания | X | X | X | | X | X | X | X | X | | Соединенное Королевство | | | | | | | | | | | Франция | | X | X1 | X | X | X | X | X | 2 | | Канада | | | | | | | | | | | Франция | X | | X | | X | | | X | | | Соединенные Штаты | | | | | | | | | | | Франция | | X | X | | | X | X | X | X | | Соединенное Королевство | | | | | | | | | |

1. Также применяется к нерезидентам, временно присутствующим.

2. Если Канада является принимающей страной, взнос работодателя освобождается от налога в руках работника.

ПРИЛОЖЕНИЕ C ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ДОБАВЛЕНИЯ К КОММЕНТАРИЮ К СТАТЬЕ 18, КАСАЮЩИЕСЯ НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ВЗНОСОВ В ИНОСТРАННЫЕ ПЕНСИОННЫЕ СХЕМЫ

Добавить следующее после пункта 3 существующего Комментария к статье 18 Модельной конвенции:

Налоговый режим взносов в иностранные пенсионные схемы

A. Общие комментарии

4. Для многонациональных предприятий характерно, что их сотрудники должны быть готовы время от времени работать за пределами своей домашней страны. R (12) Условия службы, в соответствии с которыми сотрудники направляются на работу в другие страны, представляют большой интерес и важность как для работодателя, так и для работника. Одним из соображений является пенсионное обеспечение, предусмотренное для данного работника.

5. Работники, направленные на работу за границу, часто желают продолжать делать взносы в пенсионную схему в своей домашней стране во время их отсутствия за границей. Это связано как с тем, что смена схем может привести к потере прав и льгот, так и с тем, что множество практических трудностей может возникнуть из-за наличия пенсионных договоренностей в нескольких странах.

6. Налоговый режим, применяемый к пенсионным взносам работников, направленных на работу за пределы своей домашней страны, варьируется как от страны к стране, так и в зависимости от обстоятельств конкретного случая. До начала зарубежной командировки работники обычно получают право на налоговую льготу по пенсионным взносам, уплаченным в домашней стране. При назначении за границу работники в некоторых случаях продолжают получать право на льготу. Например, если физическое лицо остается резидентом и полностью облагается налогом в домашней стране, пенсионные взносы, сделанные в пенсионную схему, учрежденную в домашней стране, как правило, продолжат давать право на льготу там. Но часто взносы, уплаченные в домашней стране лицом, направленным на работу за границу, не дают права на льготу в соответствии с внутренним законодательством ни домашней страны, ни принимающей страны. В таких случаях поддержание членства в пенсионной схеме домашней страны во время зарубежной

командировки может стать дорогостоящим, если не непомерным. Пункт 11 ниже предлагает положение, которое страны-участницы могут, если они того пожелают, включать в двусторонние договоры для предоставления льгот по пенсионным взносам работников, направленных на работу за пределы своей домашней страны.

7. Однако некоторые государства-члены могут не считать, что решение проблемы заключается в договорном положении, предпочитая, например, чтобы пенсионная схема была изменена для обеспечения возможности вычета взносов в государстве пребывания. Другие государства могут возражать против включения положения в договоры, если внутреннее законодательство разрешает вычеты только для взносов, уплаченных резидентам. В таких случаях может быть нецелесообразно включать предлагаемое положение в двусторонний договор.

8. Предлагаемое положение не затрагивает взносы, уплачиваемые в схемы социального обеспечения (общие государственные пенсионные схемы, зависящие от сведений о взносах, независимо от того, являются ли участники работниками), поскольку право или обязанность присоединиться к схеме социального обеспечения является в первую очередь вопросом социального законодательства, а не налогового права. Многие государства-члены заключили двусторонние соглашения о суммировании стажа для целей социального обеспечения, которые могут помочь избежать проблем со взносами в схемы социального обеспечения. Положение R (12) также не содержит положений, касающихся возможности вычета работодателем взносов работодателя в пенсионные схемы в отношении работников, работающих за границей, или режима дохода, накопленного в рамках плана. Все эти вопросы могут быть решены в рамках двусторонних переговоров.

9. Положение ограничивается налоговым режимом взносов в пенсионные схемы, уплачиваемых физическими лицами, осуществляющими работу по найму по смыслу статьи 15, или от их имени, за пределами их домашнего государства. Оно не касается взносов физических лиц, оказывающих независимые личные услуги по смыслу статьи 14. Однако государства-члены могут пожелать в рамках двусторонних переговоров договориться о положении, охватывающем физических лиц, оказывающих услуги как по статье 14, так и по статье 15.

B. Цель положения

10. Цель положения состоит в том, чтобы максимально возможно обеспечить, чтобы работник не отказывался от зарубежного назначения из-за налогового режима взносов, уплачиваемых в пенсионную схему домашнего государства работником, работающим за границей. Положение направлено, во-первых, на определение общего соответствия пенсионных планов в двух странах, а затем на установление ограничений на возможность вычета взносов работника, основанных на ограничениях в законодательстве обоих государств.

C. Предлагаемое положение

11. Ниже приводится предлагаемый текст положения, который может быть включен в двусторонние конвенции для решения вышеуказанной проблемы:

> a) Взносы, уплачиваемые физическим лицом, осуществляющим работу по найму в одном Договаривающемся государстве, в пенсионную схему, созданную и признанную для целей налогообложения в другом Договаривающемся государстве, подлежат вычету в первом упомянутом государстве при определении налогооблагаемого дохода физического лица и облагаются в этом государстве таким же образом и при тех же условиях и ограничениях, что и взносы, уплаченные в пенсионную схему, признанную для целей налогообложения в этом первом упомянутом государстве, при условии, что:
>
> i) физическое лицо не было резидентом этого государства и вносило взносы в пенсионную схему непосредственно перед тем, как оно начало осуществлять работу по найму в этом государстве; и ii) пенсионная схема признана компетентным органом этого государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим государством.
>
> b) Для целей подпункта «a»:
>
> i) термин «пенсионная схема» означает систему, в которой физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат R (12), причитающихся в отношении работы по найму,

указанной в подпункте «a»; и ii) пенсионная схема признается для целей налогообложения в государстве, если взносы в эту схему дают право на налоговую льготу в этом государстве.

12. Подпункт «a» предлагаемого положения устанавливает характеристики как работника, так и взносов, к которым применяется это положение. Он также устанавливает принцип, согласно которому взносы, уплачиваемые физическим лицом, осуществляющим работу по найму по смыслу статьи 15 в одном Договаривающемся государстве (государстве пребывания), в определенную пенсионную схему в другом Договаривающемся государстве (домашнем государстве), освобождаются от налогообложения в государстве пребывания, при тех же условиях и ограничениях, что и льготы по взносам в национальные пенсионные схемы государства пребывания.

13. Налоговая льгота в отношении взносов в пенсионную схему домашнего государства при изложенных условиях может быть предоставлена либо домашним государством, являющимся страной, где находится пенсионная схема, либо государством пребывания, где осуществляется экономическая деятельность, порождающая взносы.

14. Решение, при котором льгота предоставлялась бы домашним государством, может быть неэффективным, поскольку работник может не иметь или иметь незначительный налогооблагаемый доход в этом государстве. Поэтому практические соображения предполагают, что предпочтительнее, чтобы льгота предоставлялась государством пребывания, и это решение принято в предлагаемом положении.

15. При рассмотрении характеристик работника подпункт «a» ясно указывает, что для получения налоговой льготы в государстве пребывания работник не должен был быть резидентом государства пребывания непосредственно перед началом работы в нем.

16. Однако подпункт «a» не ограничивает применение положения только командированными работниками, которые становятся резидентами государства пребывания. Во многих случаях работники, работающие за границей, которые остаются резидентами своего домашнего государства, будут продолжать иметь право на льготу там, но это будет не во всех случаях. Поэтому предлагаемое положение применяется как к нерезидентам, работающим в государстве пребывания, так и к командированным работникам в государство пребывания, которые приобретают там статус резидента. В некоторых государствах-членах внутреннее законодательство может ограничивать вычет только взносами, уплачиваемыми резидентами, и эти государства-члены могут пожелать ограничить предлагаемое положение с учетом этого. Кроме того, государства со специальным режимом для нерезидентов (например, налогообложение по специальной пониженной ставке) могут в рамках двусторонних переговоров пожелать договориться о положении, ограниченном резидентами.

17. В случае, когда физические лица временно прекращают быть резидентами государства пребывания, чтобы присоединиться к пенсионной схеме в стране с более мягкими правилами, отдельные государства могут пожелать включить положение, которое предотвратило бы R (12) возможность злоупотреблений. Одной из форм такого положения мог бы быть критерий гражданства, который мог бы исключать из сферы действия предлагаемого положения физических лиц, являющихся гражданами государства пребывания.

18. Поскольку командирование работников в ряд различных стран последовательно не является чем-то необычным, предлагаемое положение не ограничивается работниками, являющимися резидентами домашнего государства непосредственно перед осуществлением работы по найму в государстве пребывания. Положение охватывает работника, прибывающего в государство пребывания из третьей страны, поскольку оно ограничено только работниками, которые не были резидентами государства пребывания до начала работы там. Однако статья 1 ограничивает сферу применения Конвенции резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Работник, который не является ни резидентом государства пребывания, ни домашнего государства, где создана пенсионная схема, таким образом, находится вне сферы применения Конвенции между двумя государствами.

19. Предлагаемое положение не устанавливает ограничений по продолжительности времени, в течение которого работник может работать в государстве пребывания. Можно утверждать, что если работник работает в государстве пребывания достаточно долго, оно фактически становится его домашним государством, и положение больше не должно применяться. Действительно,

некоторые государства пребывания уже ограничивают льготы по взносам в иностранные пенсионные схемы работника/работодателя случаями, когда командированные работники присутствуют на временной основе.

20. Кроме того, включение ограничения по времени может быть полезным для предотвращения возможности злоупотреблений, описанной в пункте 17 выше. В рамках двусторонних переговоров отдельные государства могут счесть целесообразным включить ограничение по продолжительности времени, в течение которого работник может осуществлять работу по найму в государстве пребывания, после истечения которого льготы, предоставляемые предлагаемым положением, больше не будут применяться.

21. При рассмотрении характеристик взносов подпункт «a» предусматривает ряд критериев. Он ясно указывает, что положение применяется только к взносам, уплачиваемым физическим лицом в пенсионную схему, созданную и признанную для целей налогообложения в домашнем государстве. Фраза «признанная для целей налогообложения» дополнительно определяется в подразделе «b)(ii)» предлагаемого положения.

22. Вторым критерием, применяемым к характеристикам взносов, является то, что взносы должны быть сделаны в схему домашнего государства, признанную компетентным органом государства пребывания как в целом соответствующая схеме, признанной таковой для целей налогообложения государством пребывания. Это основано на предпосылке, что только взносы в признанные схемы дают право на льготу в государствах-членах. Это ограничение, конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим взносов, уплачиваемых, когда работник работал за границей, и взносов при работе в домашнем государстве. Если правила государства пребывания для признания пенсионных схем были бы уже, чем правила домашнего государства, работник мог бы обнаружить, что взносы в его пенсионную схему домашнего государства облагались налогом менее благоприятно, когда он работал в государстве пребывания, чем когда он работал в домашнем государстве. R (12)

23. Однако не соответствовало бы заявленной цели обеспечения, насколько это возможно, эквивалентного налогового режима взносов работника предоставление льгот по взносам, которые не соответствуют – по крайней мере, в общих чертах – национально признанным схемам. Это означало бы, что сумма льготы в государстве пребывания зависела бы от законодательства домашнего государства. Кроме того, было бы трудно обосновать различное отношение к работникам, работающим бок о бок, в зависимости от того, находится ли их пенсионная схема на родине или за границей (а если за границей, то в какой именно стране). Ограничивая предлагаемое положение схемами, которые в целом соответствуют схемам в государстве пребывания, такие трудности избегаются.

24. Предлагаемое положение ясно указывает, что определение того, соответствует ли схема в домашнем государстве в целом признанным схемам в государстве пребывания, относится к компетенции компетентного органа государства пребывания. Отдельные государства могут пожелать в рамках двусторонних переговоров установить, какое толкование компетентный орган придает термину «в целом соответствующая»; например, насколько широко он толкуется и какие критерии применяются.

25. Взносы, охватываемые положением, ограничиваются платежами в схемы, в которые работник вносил взносы до того, как начал осуществлять свою работу по найму в государстве пребывания. Это означает, что взносы в новые пенсионные схемы, к которым работник присоединяется во время пребывания в государстве пребывания, исключаются из сферы действия предлагаемого положения.

26. Однако признается, что могут потребоваться специальные правила для случаев, когда новые пенсионные схемы заменяют предыдущие. Например, в некоторых государствах-членах обычной практикой может быть то, что, если компания-работодатель поглощается другой компанией, существующая корпоративная пенсионная схема для ее работников может быть прекращена, а новая схема открыта новым работодателем. Поэтому в рамках двусторонних переговоров отдельные государства могут пожелать дополнить положение для охвата таких замещающих схем.

27. Подпункт «a» также устанавливает льготу, предоставляемую государством пребывания, если характеристики работника и взносов подпадают под действие положения. Короче говоря, льгота должна предоставляться таким образом, который соответствует порядку, в котором льгота была

бы предоставлена, если бы взносы предназначались для схемы, созданной в государстве пребывания.

28. Эта мера льготы, конечно, не обязательно обеспечивает эквивалентный налоговый режим, применяемый к взносам, уплачиваемым, когда работник работает за границей, и взносам, уплачиваемым, когда он работает в домашнем государстве. Здесь применимы аналогичные соображения, которые обсуждались в пунктах 22 и 23 выше. Однако эта мера обеспечивает эквивалентное отношение к взносам коллег. Рассмотрим следующий пример. Домашнее R (12) государство предоставляет льготы по пенсионным взносам с ограничением в 18% от дохода. Государство пребывания предоставляет льготы с ограничением в 20%. Предлагаемое положение в пункте 11 требовало бы от государства пребывания предоставлять льготы до его национального лимита в 20%. Государствам, желающим применить ограничение, установленное в домашнем государстве, необходимо будет соответствующим образом изменить формулировку положения.

29. Размер и метод предоставления льготы будут зависеть от национального налогового режима пенсионных взносов в государстве пребывания. Это решит такие вопросы, как то, дают ли взносы право на полную или частичную льготу, и следует ли предоставлять льготу в виде вычета при расчете налогооблагаемого дохода (и если да, то какого дохода, например, только дохода от работы по найму или всего дохода) или в виде налогового кредита (зачета).

30. Направление на работу за границу может означать не только то, что взносы работника в пенсионную схему в его домашнем государстве перестают давать право на налоговую льготу. Это также может означать, что взносы в пенсионную схему, уплачиваемые работодателем, рассматриваются как доход работника для целей налогообложения. В некоторых государствах-членах работники облагаются налогом на взносы работодателя в национальные схемы при работе в домашнем государстве, тогда как в других эти взносы остаются освобожденными. Поэтому положение умалчивает о режиме таких взносов, хотя государства-члены могут пожелать расширить предлагаемое положение в двусторонних договорах, чтобы обеспечить, чтобы взносам работодателей в контексте налоговой ответственности работников предоставлялся тот же режим, который получили бы такие взносы в национальные схемы.

31. Подраздел «b)(i)» определяет пенсионную схему для целей подпункта «a». Он ясно указывает, что для этих целей пенсионная схема — это система, в которой физическое лицо, осуществляющее платежи, участвует для обеспечения пенсионных выплат. Эти выплаты должны быть причитающимися в отношении осуществления работы по найму в государстве пребывания.

32. Подраздел «b)(i)» относится к участию физического лица в пенсионной схеме для обеспечения пенсионных выплат. Это определение предназначено для обеспечения того, чтобы доля взносов, сделанных для обеспечения выплат, отличных от периодических пенсионных выплат при выходе на пенсию, например, единовременной выплаты при выходе на пенсию, также давала право на льготу в соответствии с положением.

33. Первоначальное определение пенсионной схемы — это «система». Это широкий термин, использование которого призвано охватить различные формы, которые могут принимать пенсионные схемы в отдельных государствах-членах.

34. Хотя подраздел «b)(i)» устанавливает, что участие в этой схеме должно осуществляться физическим лицом, осуществляющим работу по найму, указанную в подпункте «a», нет ссылки на личность получателя пенсионных выплат, обеспеченных участием в схеме. Это сделано для обеспечения того, чтобы любая доля взносов, предназначенная для формирования пенсии вдове или иждивенцу, могла иметь право на льготу в соответствии с предлагаемым положением. R (12)

35. Определение пенсионной схемы не делает различий между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных схем, и аналогичными частными схемами. Оба вида охватываются сферой действия положения. Любые пенсии, такие как пенсии из общих государственных пенсионных схем, зависящие от сведений о взносах, независимо от того, являются ли участники работниками, исключаются из сферы действия положения, поскольку физическое лицо не будет вносить взносы в такие схемы для получения выплат, причитающихся в отношении оказанных услуг по найму.

36. Подраздел «b)(ii)» дополнительно определяет фразу «признанная для целей налогообложения». Поскольку цель положения состоит в том, чтобы, насколько это возможно, обеспечить, чтобы взносы ни более, ни менее благоприятно облагались налогом, чем они были бы, если бы работник

был резидентом своего домашнего государства, правильно ограничить положение взносами, которые дали бы право на льготу, если бы работник остался в домашнем государстве. Положение стремится достичь этой цели, ограничивая свою сферу применения взносами, сделанными в схему, только если взносы в эту схему дают право на налоговую льготу в этом государстве.

37. Этот метод достижения паритета в отношении предполагает, что во всех государствах-членах только взносы в признанные пенсионные схемы дают право на льготу. Налоговый режим взносов в пенсионные схемы в рамках налоговых систем государств-членов может отличаться от этого предположения. Признается, что в рамках двусторонних переговоров отдельные государства могут пожелать дополнительно определить квалифицируемые пенсионные схемы в терминах, соответствующих соответствующему внутреннему законодательству договаривающихся сторон.

Attribution of Income to Permanent Establishments (adopted by the OECD Council on 26 November 1993)

Table of contents

I. Введение ..... **R(13)-2**
II. Вопросы, возникающие в связи с налогообложением постоянных представительств R(13)-4
A. Признание прибыли или убытков ..... **R(13)-4**
B. Свобода договора или ограниченное признание соглашений, заключенных между постоянными представительствами и
остальной частью предприятия, которой они являются ..... **R(13)-9**
C. Принцип отдельного и независимого предприятия: цена «вытянутой руки» R (13)
или распределение расходов ..... **R(13)-11**
C.1. Товары, технологии и товарные знаки, услуги,
финансовые операции ..... **R(13)-11**
C.2. Отнесение капитала, привлеченного из внешних источников (заимствования) или собственных средств в виде
процентных займов ..... **R(13)-16**
D. Налогообложение фактической прибыли; консолидация ..... **R(13)-18**
E. Особые случаи ..... **R(13)-19**
F. Отнесение прибыли и принцип недискриминации ..... **R(13)-20**
G. Методы устранения двойного налогообложения ..... **R(13)-20**
III. Выводы и предложения ..... **R(13)-22**
ПРИЛОЖЕНИЕ I. XL Конгресс IFA, Нью-Йорк 1986 ..... **R(13)-24**
ПРИЛОЖЕНИЕ II. Вопросник по вопросам, возникающим в связи с
налогообложением постоянных представительств ..... **R(13)-27**
A. Признание прибыли или убытков ..... **R(13)-27**
B. Свобода договора или ограниченное признание соглашений, заключенных между постоянными представительствами и
остальной частью предприятия, которой они являются ..... **R(13)-28**
C. Принцип отдельного и независимого предприятия (Статья 7
Модельной налоговой конвенции ОЭСР) ..... **R(13)-29**
D. Налогообложение фактической прибыли; консолидация ..... **R(13)-30**
E. Особые случаи (за исключением упомянутых в Статье 5,
пункте 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР) ..... **R(13)-30**
F. Отнесение прибыли и принцип недискриминации ..... **R(13)-30**
G. Методы устранения двойного налогообложения ..... **R(13)-31**
ПРИЛОЖЕНИЕ III. Предлагаемые изменения к Комментарию к Статье 7
Модельной налоговой конвенции ..... **R(13)-32**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Статья 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР предусматривает, что прибыль от предпринимательской деятельности предприятия одного Государства может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той мере, в какой такая прибыль относится к постоянному представительству (ПП), расположенному в этом Государстве. Однако определение дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП), может порождать элемент неопределенности. Именно поэтому Комитет по налоговым вопросам решил изучить правила, касающиеся определения дохода постоянных представительств (ПП), с целью уточнения их применения. Работа Комитета опиралась на результаты работы Международной фискальной ассоциации (IFA), проделанной на ее Конгрессе 1986 года в Нью-Йорке, где первой темой была «Передача активов в налоговую юрисдикцию и из нее». Обсуждения по этой теме были сосредоточены на налоговых последствиях передачи товаров в рамках одного юридического лица, т.е. между головным офисом фирмы и ее постоянными представительствами (ПП), расположенными за пределами страны ее резидентства, или между различными постоянными представительствами (ПП) одного и того же предприятия; R (13) общий отчет и рекомендация IFA показывают, что этот конкретный аспект определения дохода постоянного представительства (ПП) является особенно проблематичным.

2. В ходе обсуждений в Комитете и в IFA были выявлены следующие проблемы:

a) Передача товаров и услуг между налоговыми юрисдикциями может привести к налогообложению, которое не обязательно основано на фактической прибыли.

b) Неопределенность в отношении налогообложения постоянных представительств (ПП) усугубляется тем, что Комментарий к Статье 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР предлагает двойственный подход, согласно которому налоговые органы могут в некоторых случаях рассматривать постоянное представительство (ПП) так, как если бы оно было независимым юридическим лицом, отдельным от предприятия, частью которого оно является, а в других случаях рассматривать его просто как подразделение одного и того же предприятия. В первом случае внутренние трансферты будут оцениваться в соответствии с принципом «вытянутой руки» путем отнесения к передающей части структуры той прибыли, которую она могла бы получить, если бы она имела дело с полностью независимым предприятием. Во втором случае может быть сочтено целесообразным оценивать передачу, основываясь только на ее исторической стоимости. В принципе, можно утверждать, что эта двойственность оправдана как правовыми ограничениями любого соглашения между постоянным представительством (ПП) и остальной частью предприятия, которой оно является, так и ссылкой на характер конкретной рассматриваемой операции. Тем не менее, остается фактом, что эта двойственность подхода приводит к неопределенности, которая сама по себе может привести к результатам, несовместимым с основополагающими принципами соглашений об избежании двойного налогообложения (избежание экономического двойного налогообложения и справедливое распределение прав налогообложения между странами), когда страна исходящего трансферта облагает налогом определенную передачу товаров или услуг на основе цены, которая включает прибыль, в то время как страна входящего трансферта учитывает только остаточную балансовую стоимость или историческую себестоимость (аналогичные проблемы могут возникнуть, если ситуация обратная).

ОТНЕСЕНИЕ ДОХОДА К ПОСТОЯННЫМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМ

Проблема становится более острой, когда страна резидентства предприятия предоставляет устранение в отношении налога, взимаемого принимающим государством постоянного представительства (ПП), путем освобождения этих прибылей от налогообложения. В этой ситуации расчет освобожденной прибыли и расчет прибыли, облагаемой налогом принимающим государством, могут быть непоследовательными, что может привести либо к экономическому двойному налогообложению, либо к занижению налогов. Когда страна резидентства предприятия предоставляет устранение методом кредита (зачета), значительная проблема возникнет только в том случае, если она придерживается мнения, что принимающее государство взимает налог с предприятия способом, не соответствующим условиям соответствующего двустороннего договора. В таком случае страна резидентства может не захотеть предоставлять полный зачет за налог, взимаемый принимающим государством, и может возникнуть экономическое двойное налогообложение. R (13) Однако обычно нет опасности экономического неналогообложения, поскольку, если принимающее государство взимает налог на более ограниченной основе, чем

страна резидентства сочла бы уместным, это приводит только к уменьшению суммы налогового кредита (зачета), который страна резидентства должна предоставить против своих собственных налогов.

c) Эта неопределенность усиливается, когда постоянное представительство (ПП) (например, строительная площадка) имеет достаточно короткий срок существования, так что нельзя утверждать, что в течение нескольких лет потенциальные искажения, благоприятные или неблагоприятные для налогоплательщика, могут быть компенсированы.

d) Существование двух различных методов устранения двойного налогообложения, право каждой страны определять прибыль, полученную за границей, в соответствии со своим внутренним законодательством, а также различные подходы к определению момента реализации прибыли или убытка и к пересчету иностранной валюты могут потенциально привести к излишнему и заниженному налогообложению.

e) Наконец, различия, существующие в большинстве стран между налогообложением компаний-резидентов и постоянных представительств (ПП) иностранных предприятий, поднимают вопрос о том, соблюдается ли принцип недискриминации и действительно ли эти различия в режиме обусловлены особым характером постоянного представительства (ПП).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

В настоящем Докладе обсуждаются эти проблемы и предлагаются изменения в Комментарий к Статье 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР о доходах и капитале. Эти изменения будут включены в следующее обновление Модели, которое будет выпущено в начале 1994 года. Структура Доклада следующая: Раздел II обсуждает вопросы, выявленные в ответах на вопросник, разосланный странам-членам, и анализирует эти ответы; Раздел III излагает выводы этого анализа, а приложения отдельно содержат вопросник, Резолюцию, принятую IFA на ее Конгрессе 1986 года, и предложенные изменения к Комментарию по Статье 7.

II. ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ

3. Комитет по налоговым вопросам неоднократно рассматривал вопрос международного распределения дохода между головными офисами и их постоянными представительствами (ПП) в R (13) период с 1984 по 1986 год.

4. После подготовительной работы, проведенной для Конгресса IFA 1986 года, и рекомендаций, принятых на этом Конгрессе (см. Приложение I), Комитет поручил специальной группе разработать вопросник по данному вопросу. Вопросник был разослан в феврале 1989 года всем делегатам. Семнадцать стран ответили на вопросник, и их ответы анализируются ниже. Анализ полученных ответов и комментарии к ним

5. Из семнадцати ответивших стран, одиннадцать (Австралия, Канада, Финляндия, Греция, Италия, Новая Зеландия, Португалия, Испания, Швеция, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты) используют метод кредита (зачета) для устранения международного экономического двойного налогообложения, а шесть (Австрия, Бельгия, Франция, Германия, Нидерланды и Швейцария) используют метод освобождения.

A. Признание прибыли или убытков

6. Часть A вопросника имела целью установить, облагаются ли налогом головной офис транснационального предприятия и его постоянные представительства (ПП) в данный коммерческий год фактическим доходом, причитающимся предприятию в целом, или же облагаются налогом условные прибыли. Для упрощения анализа рассматривались только внутренние трансферты товаров, поскольку они могли быть проданы третьим сторонам только в последующие коммерческие годы. Из полученных ответов обычно возникают три ситуации:

a) Когда страна исходящего трансферта (a/1)1 является страной головного офиса, налоговые органы как стран, применяющих метод кредита (зачета), так и стран, применяющих метод освобождения, обычно находятся в удовлетворительном положении. Первые не принимают во внимание внутренний трансферт и ждут, пока прибыль фактически не возникнет через постоянное представительство (ПП). Однако это не означает, что эти налоговые органы не принимают во внимание балансовую стоимость товаров, отраженную в отчетности

постоянного представительства (ПП), поскольку прибыль, заявленная постоянным представительством (ПП), повлияет на налоговые кредиты (зачеты), которые они в конечном итоге предоставят. Страны, применяющие метод освобождения, могут отсрочить налогообложение внутреннего трансферта до момента фактического возникновения прибыли, если только это не исключается внутренним законодательством, которое не допускает положения, соответствующего подлежащей получению прибыли. Похоже, что Австрия и Франция не могут позволить своим предприятиям-резидентам создавать такие резервы.

b) Что касается определения налогооблагаемой прибыли постоянного представительства (ПП), принадлежащего предприятию-нерезиденту (a/2; b/4), то страны, применяющие метод кредита (зачета), и страны, применяющие метод освобождения, имеют идентичные точки зрения. В обоих случаях бухгалтерский и налоговый учет такой же, как и у юридически R (13) независимых организаций. Ни страны исходящего, ни страны входящего трансферта не делают различий между внутренним трансфертом и продажей третьей стороне (или поставкой от третьей стороны). В случае (a/2) – страна исходящего трансферта – возникает вопрос, нет ли определенной дискриминации в отношении предприятий-нерезидентов. Конечно, это может быть не так, когда соответствующая внутренняя операция фактически завершается в течение того же года или последующего коммерческого года. Это, как правило, имеет место, когда переданные товары являются частью оборотных активов предприятия. Но сомнения остаются, когда трансферт касается основных средств, особенно при ликвидации постоянного представительства (ПП), поскольку прибыль может облагаться налогом за несколько лет до того, как прирост стоимости, существовавший на момент трансферта, может быть фактически реализован.

c) Когда страна входящего трансферта является страной, где расположен головной офис предприятия, или когда внутренний трансферт происходит между постоянными представительствами (ПП), входящими в состав этого предприятия (b/3; c/5), проблемы могут возникнуть в странах, применяющих метод кредита (зачета). Страны, в которых действуют постоянные представительства (ПП), будут взимать налог с прибыли, полученной от внутреннего трансферта, как только он будет осуществлен, даже если эта прибыль фактически не будет реализована до последующего коммерческого года (a/2). Следовательно, неизбежно возникнет временной разрыв между моментом уплаты налога за границей и моментом, когда он может быть учтен в стране, где расположен головной офис предприятия. Это означает, что если страна резидентства не разрешает перенос налоговых кредитов (зачетов) на будущие периоды (или зачет налога каким-либо иным способом), то рассматриваемая прибыль может быть излишне обложена налогом. Из этого можно сделать вывод, что страна резидентства также не может игнорировать исходящие цены, принимаемые во внимание страной постоянного представительства (ПП). Напротив, у страны, применяющей метод освобождения, нет особых проблем, поскольку она может либо принять условную сумму, обложенную налогом страной постоянного представительства (ПП), либо, в соответствии с принципом экономической реальности, дождаться фактического получения прибыли. В любом случае, прибыль, относящаяся к постоянному представительству (ПП), будет освобождена от налогообложения.

7. Тогда возникает вопрос: каковы практические последствия проблемы, которая возникает, когда страна исходящего трансферта облагает налогом прибыль, полученную от внутреннего трансферта товаров, просто потому, что товары покидают ее налоговую юрисдикцию? По мнению Комитета, понятие реализации зависит главным образом от внутреннего R (13) законодательства каждой страны. Отсюда следует, что от стран исходящего трансферта, облагающих налогом постоянные представительства (ПП) иностранных государств, нельзя ожидать отсрочки взимания налога на передачу товаров до тех пор, пока прибыль фактически не будет получена, поскольку в качестве принимающих сторон для постоянных представительств (ПП) иностранных предприятий они, очевидно, не могут отслеживать, что происходит с товаром после его передачи и когда он больше не находится в их юрисдикции. Однако страны головного офиса могут отслеживать операцию от начала до конца, обращаясь к общей отчетности предприятия. Поэтому в таком случае логично, что большинство стран, использующих метод освобождения, допускают отсрочку налогообложения прибыли от внутреннего трансферта до момента ее фактической реализации; что касается стран, применяющих метод кредита (зачета), то они не могут поступить иначе. Поскольку товары, переданные постоянным представительством (ПП), являются частью оборотных активов

предприятия и обычно используются для производства других товаров, предназначенных для продажи, или продаются как есть, период времени между налогообложением при передаче и фактической реализацией прибыли от нее будет довольно коротким. Таким образом, налогоплательщик не испытает серьезных неудобств, поскольку он обычно ведет свою отчетность достаточно гибко и, при необходимости, сможет сблизить даты двух событий так, чтобы передача товаров и реализация полученной прибыли были отражены в одном и том же коммерческом году.

8. Более серьезная проблема связана с временным лагом между передачей товаров и реализацией прибыли, когда постоянное представительство (ПП) передает основные средства или – в случае его ликвидации – весь свой запас эксплуатационного оборудования какой-либо другой части предприятия, частью которого оно является. В таких случаях – которые довольно необычны – между передачей и реализацией прибыли, полученной от нее, может пройти несколько лет. Тем не менее, по причинам, упомянутым выше, было бы нереалистично ожидать, что выездное государство в одностороннем порядке отложит взимание налога до момента реализации. По этой причине Комитет считает, что государство головного офиса должно искать двустороннее решение с выездным государством, если существует серьезный риск двойного налогообложения. Другая существенная проблема, касающаяся передачи активов, возникает в связи с международной банковской деятельностью. Ряд банков выдали займы клиентам из стран (включая сами эти страны), которые испытывают экономические трудности, ставящие под сомнение стоимость соответствующей задолженности. Такие займы могли быть выданы головным офисом соответствующего банка или одним из его филиалов. Такие долги могут быть переданы, для надзорных и финансовых целей, из филиала в головной офис или из филиала в филиал внутри одного банка. Возникает неопределенность относительно налогового значения таких передач. Первый вопрос заключается в том, должна ли передача вообще признаваться для целей налогообложения. По мнению Комитета, такая передача не должна признаваться, если нельзя обоснованно считать, что она происходит по веским коммерческим причинам или (R(13)) что она произошла бы между независимыми предприятиями, например, когда она осуществляется исключительно в налоговых целях с целью максимизации налоговых льгот, доступных банку. В таких случаях передача не произошла бы между полностью независимыми предприятиями и, следовательно, не повлияла бы на размер прибыли, которую отдельное предприятие могло бы получить, самостоятельно ведя дела с предприятием, имеющим постоянное представительство (ПП) (пункт 2 статьи 7). Однако могут быть случаи, когда такая передача должна быть признана. Аргументы в пользу этого заключаются в том, что существует коммерческий рынок для передачи таких займов от одного банка другому, и обстоятельства внутренней передачи могут быть схожи с теми, которые можно было бы ожидать между независимыми банками, например, когда банк закрывает определенный иностранный филиал и, следовательно, должен перевести соответствующие долги либо обратно в свой головной офис, либо в другой филиал. Другим примером может быть открытие нового филиала в данной стране и последующая передача ему, исключительно по коммерческим причинам, всех займов, которые в предыдущие годы были выданы головным офисом или другими филиалами резидентам страны, где банк недавно открыл этот филиал. По мнению Комитета, любая такая передача должна рассматриваться (в той мере, в какой она вообще признается для целей налогообложения) как совершаемая по рыночной стоимости задолженности на дату передачи. Однако возникает вопрос, должна ли предоставляться льгота на разницу между номинальной стоимостью задолженности и ее рыночной стоимостью при исчислении прибыли передающей части банка. По мнению Комитета, некоторая льгота должна быть учтена при исчислении прибыли постоянного представительства (ПП), поскольку между отдельными юридическими лицами стоимость задолженности на дату передачи была бы учтена при определении подлежащей уплате цены, и принципы надлежащего учета требуют изменения балансовой стоимости актива с учетом рыночных стоимостей. Однако внутреннее законодательство стран различается в отношении того, когда должна быть предоставлена льгота в отношении понесенного убытка, связанного с займом, рыночная стоимость которого упала ниже номинальной. Некоторые страны, для целей налогообложения, учитывают рыночную стоимость на ежегодной основе, другие уделяют больше внимания убытку, понесенному при окончательном отчуждении займа. Следует иметь в виду, что в момент, когда банк передает заем из одного филиала в другой, банку в целом не причиняется фактический убыток, и фактический убыток банка может быть точно измерен только в момент отчуждения или погашения займа. Тем не менее, не всегда будет разумно оставлять обязательства передающего филиала неопределенными до момента окончательного отчуждения переданного займа банком. В случаях, когда получатель

отчуждает заем в течение очень короткого времени, страна (R(13)) передающей стороны должна иметь право ограничить общую льготу, предоставленную банку, разницей между исторической стоимостью (обычно номинальной стоимостью) займа и суммой, фактически полученной при отчуждении. В таких случаях общий убыток банка в целом будет компенсирован в стране, где расположен передающий филиал, и не будет оснований для предоставления дальнейших льгот в стране, куда был передан заем, если эта страна является страной с методом освобождения. Чтобы обеспечить адекватную льготу по такому убытку, две заинтересованные юрисдикции должны достичь соглашения о взаимосогласованной основе для предоставления льготы. В таких случаях следует учитывать, была ли стоимость передачи на дату внутренней передачи результатом ошибочного суждения о платежеспособности должника, или же стоимость на эту дату отражала адекватное суждение о положении должника в тот момент. В первом случае для страны передающего филиала может быть целесообразным ограничить льготу фактическим убытком, понесенным банком в целом, а для принимающей страны – не облагать налогом последующий очевидный доход. Однако, если заем был передан по коммерческим причинам из одной части банка в другую и после определенного времени его стоимость увеличилась, тогда передающему филиалу обычно должна быть предоставлена льгота на основе фактической стоимости на момент передачи. Ситуация несколько иная, когда получающим юридическим лицом является головной офис банка в стране с методом кредита (зачета), поскольку обычно страна с методом кредита (зачета) будет облагать налогом банк по его мировой прибыли и, следовательно, предоставит льготу со ссылкой на общий убыток, понесенный в отношении займа между моментом выдачи займа и моментом его окончательного отчуждения. В таком случае передающий филиал должен получить льготу за период, в течение которого заем находился в распоряжении этого филиала, в соответствии с вышеуказанными принципами. Страна головного офиса затем предоставит устранение двойного налогообложения путем предоставления зачета по налогу, уплаченному филиалом в принимающей стране.

B. Договорная свобода или ограниченное признание соглашений, заключенных между постоянными представительствами и остальной частью предприятия, к которой они относятся

9. Часть B вопросника касалась этого сложного вопроса. Вначале может быть полезно отметить, что хотя термин «договор» редко применим к соглашениям внутри единого юридического лица, тем не менее, налоговые органы часто требуют (или позволяют) представлять бухгалтерские записи так, как если бы состоялась сделка между независимыми сторонами. Принцип учета (или исчисления) по принципу «вытянутой руки» представляется повсеместно признанным, когда переданные товары или услуги по существу аналогичны тем, которые предоставляются третьим сторонам предприятием в рамках его основной деятельности. Во всех остальных случаях применяется общий принцип ограниченного признания к соглашениям, заключенным постоянными представительствами (ПП) с другими (R(13)) частями предприятия, к которым они относятся. Это приводит к значительно различающимся подходам, в зависимости от концепции, преобладающей в каждом конкретном случае (экономическая реальность, эквивалентный подход или чисто налоговая техника):

– установление цены «вытянутой руки», особенно когда выполняемые функции сопоставимы по характеру и важности с теми, которые являются предметом сделок между компаниями, входящими в одну группу;

– точное отнесение затрат, относящихся к функциям постоянного представительства (ПП);

– и распределение общей прибыли на основе важности соответствующих функций сторон. Представляется, что ограниченное признание соглашений, заключенных постоянными представительствами (ПП) внутри предприятия, часто вызвано опасением, что применение принципа «вытянутой руки» и цен «вытянутой руки» приведет к созданию искусственной прибыли. Например, ответ Австралии на вопросник очень четко выражает это: Признание внутренних договоров, однако, может привести к созданию искусственных прибылей или убытков, а также доходов или вычетов, даже до такой степени, что налогооблагаемый доход предприятия в целом будет отличаться от того, который был бы рассчитан, если бы предприятие осуществляло свою деятельность из одного пункта. Считается, что это противоречило бы принципам, лежащим в основе заключения налоговых соглашений. Однако, как упоминалось ранее, строгое применение принципа «вытянутой руки» к сделкам между постоянным представительством (ПП) и его головным офисом могло бы привести к

созданию вычетов, которые не были понесены, или дохода, который не был получен предприятием, и в этом отношении мы не обязательно будем рассматривать резидента и постоянное представительство (ПП) одинаковым образом. По мнению Комитета, такие опасения необоснованны, если осознавать роль, которую призвано играть применение принципа цены «вытянутой руки» внутри единого юридического лица. Фактически, целью применения этого принципа должно быть определение налоговой доли каждой страны в отношении фактической прибыли предприятия. Однако опасение, выраженное Австралией, безусловно, не безосновательно, если рассмотреть случаи, когда предприятие позволяет облагать себя налогом иногда согласно прямому методу или методу отдельного предприятия, а иногда согласно косвенному методу или методу распределения.

10. Нынешняя ситуация является неудовлетворительной как для корпоративных налогоплательщиков, так и для вовлеченных налоговых органов. Общепризнанно, предприятия должны формировать свои внутренние соглашения более в свете реально выполняемых функций различными сторонами и последовательно раскрывать их в счетах головного офиса (R(13)) и постоянного представительства (ПП), вместо того чтобы прибегать к юридическим уловкам, которые, как правило, предполагают договорные отношения, никоим образом не отражающие экономическую реальность. Например, внутреннее соглашение могло бы отводить постоянному торговому представительству роль принципала (принимающего на себя все риски и имеющего право на всю прибыль от деятельности), когда на самом деле соответствующее постоянное представительство было не более чем посредником или агентом (несущим ограниченные риски и получающим ограниченную долю в полученном доходе). Противоположная ситуация также возможна. Однако все равно будет иллюзорно полагать, что реальные функции принимаются во внимание, если это не отражается симметрично в счетах различных частей предприятия. Таким образом, существенно, чтобы исходящая оценка в счетах экспортирующего постоянного представительства (ПП) и входящая оценка в книгах импортирующего постоянного представительства (ПП) всегда точно соответствовали – по крайней мере, в национальной валюте или функциональной валюте, в которой предприятие учитывает свои операции.

11. Нынешняя ситуация могла бы быть улучшена, если бы все страны-члены смогли договориться о том, когда следует применять прямой метод и когда – косвенный метод. После согласования подходящего метода он должен использоваться всеми странами, где предприятие осуществляет свою деятельность. Такое симметричное соглашение было бы легче достичь, если бы все страны могли основывать свои расчеты на национальной или функциональной валюте, используемой предприятием. Наконец, Комитет подтвердил, что даже если головной офис и постоянные представительства (ПП) ведут регулярные и симметричные счета, корпоративные налогоплательщики все равно должны будут доказать, что эти счета являются истинным отражением экономической реальности.

C. Принцип отдельного и самостоятельного предприятия: цена «вытянутой руки» или распределение расходов

12. Целью Части C вопросника было проверить, отражается ли двойственность подхода, выявленная Комментарием к статье 7 Модельной налоговой конвенции, на практике налоговых органов. В целом это, по-видимому, так, но тем не менее существуют некоторые важные исключения, которые необходимо изучить.

C.1 Товары, технологии и товарные знаки, услуги, финансовые операции

13. Представляется, что принцип цены «вытянутой руки» принимается для окончательных передач товаров, когда эти товары по-прежнему имеют твердую рыночную стоимость после коммерческого года, в течение которого они передаются, причем амортизационные отчисления впоследствии допускаются на основе этой стоимости передачи. Это относится не только к материальным активам в целом (сырье, полуфабрикаты или готовая продукция и промышленное оборудование), но также и к некоторым нематериальным активам (ноу-хау, патенты и товарные знаки) – хотя, конечно, (R(13)) окончательная передача патента или ноу-хау является весьма исключительной. Во всех остальных случаях, в частности в отношении центральных административных услуг, права использования нематериальных активов, временной передачи промышленного оборудования, передач долевых участий и активов в национальной валюте или иностранной валюте (дебиторской задолженности и ликвидных средств), общим правилом является распределение фактической (исторической) стоимости. Например, временная передача

оборудования будет осуществляться по трансфертной цене, которая обычно соответствует бухгалтерской амортизации соответствующего товара. Поэтому большинство стран исключают роялти или арендные платежи и даже курсовые убытки или прибыли по передачам активов в иностранной валюте. Каковы же исключения из этой общей тенденции?

– В отношении окончательной передачи патентов, ноу-хау или товарных знаков Австралия разрешает только распределение фактических затрат;

– Финляндия, Франция, Греция, Италия, Нидерланды и Швейцария позволяют выставлять счета за центральные административные услуги по ценам «вытянутой руки». Однако, когда оказываемые услуги приносят выгоду, в различной степени, всему предприятию (т.е. головному офису и всем его постоянным представительствам (ПП)) и прямой метод административно невыполним, Франция и Финляндия распределяют фактическую стоимость услуг без включения маржи прибыли;

– Франция, Греция, Италия и Швейцария позволяют правам использования нематериальных активов приносить доход по ценам «вытянутой руки». Что касается исследований и разработок, Бельгия допускает вознаграждение по принципу «вытянутой руки» только за фактически оказанные услуги, но не за простое присоединение к правам использования нематериальных активов;

– Франция, Германия, Италия и Швейцария признают, что промышленное оборудование может быть временно передано по стоимости «вытянутой руки»;

– Бельгия, Финляндия, Франция, Италия, Нидерланды, Португалия и Швейцария признают, что долевые участия и активы, выраженные в национальной или иностранной валюте, могут быть переданы по их реальной стоимости. Однако, независимо от характера переданного товара или оказанной услуги, все страны исходящей передачи требуют от постоянных представительств (ПП) иностранных предприятий применения принципа цены «вытянутой руки» (см. A/a/2). Это, однако, подлежит ограничению данного принципа в отношении предоставления услуг, которые – с точки зрения страны исходящей передачи постоянного представительства (ПП) – являются вспомогательными. Комитет придерживался мнения, что в таком случае более целесообразно требовать распределения фактических затрат в соответствии с мнениями, изложенными в пунктах 18-19 существующего Комментария к статье 7.

14. Учитывая разнообразие полученных ответов, невозможно указать на R (13) общепринятый метод расчета прибыли и сборов, применимых как к внутреннему, так и к внешнему перемещению товаров. Это прискорбно, даже если могут быть разработаны удовлетворительные методы для устранения любого возникающего в результате двойного налогообложения или неналогообложения. По мнению Комитета по налоговым вопросам, было бы желательно дополнить существующий Комментарий к статье 7 материалом, который облегчит государствам-членам достижение согласия по надлежащим методам применения в конкретных обстоятельствах. В некоторой степени проблема связана с необходимостью согласования пунктов 2 и 3 статьи 7 Модельной налоговой конвенции. Иногда высказывалось предположение, что это согласование может создавать практические трудности, поскольку пункт 2 требует, чтобы цены между постоянным представительством (ПП) и головным офисом обычно устанавливались на основе принципа «вытянутой руки», обеспечивая передающей структуре тот вид прибыли, которую она могла бы ожидать получить, если бы имела дело с независимым предприятием, в то время как формулировка пункта 3 предполагает, что вычет расходов, понесенных для целей постоянных представительств (ПП), должен основываться на фактической стоимости этих расходов, обычно без добавления какого-либо элемента прибыли. По мнению Комитета по налоговым вопросам, хотя применение пункта 3 может вызывать некоторые практические трудности, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и «вытянутой руки», лежащих в основе пункта 2, принципиальных различий между этими двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства (ПП) должны быть разрешены вычеты определенных расходов, в то время как пункт 2 предусматривает, что прибыль, определенная в соответствии с правилом, содержащимся в пункте 3, касающимся вычета расходов, должна быть такой, какую получило бы отдельное и отличное предприятие, занимающееся той же или аналогичной деятельностью в тех же или аналогичных условиях.

Таким образом, хотя пункт 3 устанавливает правило, применимое для определения прибыли постоянного представительства (ПП), пункт 2 требует, чтобы таким образом определенная прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное и независимое предприятие. При применении этих принципов к практическому определению прибыли постоянного представительства (ПП) может возникнуть вопрос, можно ли конкретные расходы, понесенные предприятием, действительно рассматривать как расходы, понесенные для целей постоянного представительства (ПП), учитывая принцип отдельной структуры пункта 2. В целом, независимые предприятия будут стремиться получать прибыль и при передаче имущества или оказании услуг друг другу будут взимать такие цены, какие может выдержать открытый рынок. Тем не менее, существуют обстоятельства, когда конкретное имущество или услуга не могли быть получены от независимого предприятия или когда независимые предприятия могут договориться разделить между собой затраты на какую-либо деятельность, которая осуществляется совместно для их взаимной выгоды. В этих обстоятельствах может быть уместным R (13) рассматривать любые соответствующие расходы, понесенные предприятием, как расходы, понесенные для постоянного представительства (ПП). Трудность заключается в проведении различия между этими обстоятельствами и случаями, когда расходы, понесенные предприятием, не должны рассматриваться как расходы постоянного представительства (ПП), а соответствующее имущество или услуга должны рассматриваться, на основе принципа отдельной структуры, как переданные между головным офисом и постоянным представительством (ПП) по цене, включающей элемент прибыли. Вопрос должен заключаться в том, является ли такая внутренняя передача, временного или окончательного характера, аналогичной той, за которую предприятие в ходе обычной своей деятельности взимало бы с третьей стороны цену, соответствующую принципу «вытянутой руки», то есть, обычно включая в продажную цену соответствующую прибыль. Удобно рассмотреть этот вопрос отдельно по каждому из заголовков пункта 13 выше:

a) Товары

Если товары поставляются для перепродажи, будь то в готовом виде или в виде сырья или полуфабрикатов, то обычно будет уместно применять положения пункта 2 статьи 7 и для поставляющей части предприятия выделять прибыль, измеряемую с учетом принципов «вытянутой руки». Как указано в пункте 13 выше, даже здесь могут быть исключения. Одним из примеров может быть случай, когда товары поставляются не для перепродажи, а для временного использования в торговле, так что может быть уместным, чтобы части предприятия, которые совместно используют материал, несли только свою долю стоимости такого материала, то есть, в случае оборудования, амортизационные расходы, понесенные во время использования оборудования в определенных частях торговли.

Следует, конечно, помнить, что простая покупка товаров не образует постоянного представительства (ПП), так что в таких обстоятельствах не возникает вопроса о присвоении прибыли.

b) Технологии и товарные знаки

Между ассоциированными предприятиями группы обычно существуют два метода учета затрат и прав на нематериальные активы. Члены группы могут договориться о некотором механизме распределения затрат, согласно которому исторические затраты на создание нематериальных прав распределяются между членами группы. В качестве альтернативы, затраты могут быть понесены одним членом группы, в этом случае целесообразно ожидать, что другие члены группы будут платить владеющему члену соответствующие роялти и т.п. с учетом стоимости используемых прав. Между неассоциированными предприятиями обычно применяются платежи роялти, хотя соглашения о распределении затрат используются в определенных областях. Аналогичные условия должны, в принципе, применяться при распределении R (13) прибыли единой структуры. Однако может быть крайне трудно отнести «собственность» на нематериальное право исключительно к одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы это было независимое предприятие. Поскольку существует только одна юридическая структура (entity), невозможно отнести юридическое право собственности к какой-либо конкретной части предприятия, и на практике часто будет трудно

отнести затраты на создание исключительно к одной части предприятия. Поэтому может быть предпочтительнее рассматривать затраты на создание нематериальных прав как относимые ко всем частям предприятия, которые будут их использовать, и как понесенные от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы уместно распределять исторические затраты на создание таких нематериальных прав между различными частями предприятия без какой-либо наценки на прибыль или роялти. Можно возразить, что нематериальные права могли быть созданы и оплачены до возникновения частей предприятия, например, зарубежного филиала, но также возможно, что затраты на создание нематериальных прав относятся к постоянному представительству (ПП), которое прекращает свое существование до реализации прав, которые оно помогло создать. Таким образом, в целом, наилучшим решением обычно будет распределение фактических исторических затрат по мере их возникновения. При этом налоговые органы должны учитывать тот факт, что возможные неблагоприятные последствия, вытекающие из любой научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности (например, ответственность, связанная с продуктами и ущербом окружающей среде), также должны быть распределены между различными частями предприятия. Альтернатива, обсуждавшаяся Комитетом по налоговым вопросам, состоит в том, чтобы рассматривать только те подразделения, которые фактически создали нематериальные активы, как соответствующих владельцев и, следовательно, также как исключительных носителей указанных рисков. Эти подразделения, соответственно, имели бы право на компенсацию риска. Однако гораздо

важнее, чтобы любое найденное решение было согласовано между компетентными органами страны резидентства и принимающей страны.

c) Услуги

Сфера услуг – это та область, в которой часто трудно определить, должна ли в конкретном случае услуга оплачиваться между различными частями единого предприятия по ее фактической исторической стоимости или по этой стоимости плюс наценка, представляющая прибыль для части предприятия, оказывающей услугу. В одном крайнем случае, может быть, что деятельность предприятия в целом заключается в оказании услуг третьим сторонам, и что, хотя по форме услуга предоставляется другой части предприятия, на практике она предоставляется внешнему клиенту. В таком случае может быть неверным считать, что услуга была предоставлена другой части структуры (entity). В более обычных обстоятельствах, часть деятельности может состоять в оказании таких услуг, и за их оказание может взиматься стандартная плата. Примером могут служить финансовые услуги, предоставляемые банками, которые R (13) могут предоставляться другим частям предприятия на абсолютно той же основе, что и внешнему клиенту. В таком случае обычно будет уместно взимать плату за услугу по той же цене, что и с внешнего клиента. Однако чаще всего предоставление услуг является лишь частью общей управленческой деятельности компании в целом, например, когда предприятие проводит общую систему обучения, и сотрудники каждой части предприятия получают от этого выгоду. В таком случае обычно будет уместно рассматривать стоимость оказания услуги как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые должны распределяться на основе исторической стоимости между различными частями предприятия в той мере, в какой расходы понесены для целей этой части предприятия, без какой-либо наценки, представляющей прибыль для другой части предприятия. Эту пограничную линию может быть трудно определить точно. По мнению Комитета по налоговым вопросам, более важно, чтобы налоговый орган страны поставщика услуг и налоговый орган страны получателя достигли соглашения о взаимно согласованном подходе к таким услугам, чем решить, на какой стороне границы между принципом «вытянутой руки» и принципом исторической стоимости должна находиться услуга.

d) Финансовые активы

Что касается курсовых прибылей или убытков при внутренней передаче финансовых активов, Комитет по налоговым вопросам счел, что это поднимает специфические вопросы, касающиеся в основном банков и финансовых учреждений, которые не следует подробно рассматривать в данном отчете, поскольку проблемы являются как сложными, так и очень специализированными. Некоторые проблемы, касающиеся передачи финансовых активов, рассмотрены в отчете о

многонациональных банковских предприятиях, включенном в предыдущую публикацию под названием «Трансфертное ценообразование и

многонациональные предприятия – три налоговых исследования», и ничто в данном отчете не призвано отступать от мнений, выраженных по этим различным вопросам в том отчете. Одна особая проблема, которая не обсуждается там, касается передачи долгов из одной части банка в другую и обсуждается в пункте 8 вышеупомянутого отчета. Другие основные проблемы, рассмотренные в предыдущем отчете, касались признания или непризнания сборов, взимаемых в связи с передачей средств между различными частями банковского предприятия, и отнесения капитала к постоянному представительству (ПП) банка в ситуациях, когда фактические активы были переданы такому филиалу, и в ситуациях, когда они не были переданы. Трудности на практике продолжают возникать из-за расходящихся мнений членов по этим вопросам, и данный отчет лишь подчеркивает желательность достижения согласия по взаимно согласованным методам решения этих проблем. R (13)

15. В заключение, Комитет по налоговым вопросам посчитал, что основной необходимостью является фискально нейтральный подход, который позволяет избежать как экономического двойного, так и неналогообложения из-за различий в подходе к этим вопросам, принятом государствами-членами. Комитет по налоговым вопросам рассмотрел, может ли фискальная нейтральность быть достигнута путем продвижения всеобщего применения цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», обычно, но не всегда включающей элемент прибыли, но по причинам, изложенным выше, не счел, что такое всеобщее применение, вытесняющее основу распределения затрат, указанную в пункте 3 статьи 7, всегда уместно. В общих чертах, принцип «вытянутой руки», согласно которому плата за товары, услуги и т.д. основывается на цене, которая была бы взимаема с третьей стороны, общеприменим, но существует большое количество случаев, когда применение такого теста приводит к выводу, что между несвязанными сторонами, действующими на основе принципа «вытянутой руки», соглашение, которое было бы достигнуто между ними, заключалось бы в распределении конкретного расхода на основе исторической стоимости без учета того, какая из двух несвязанных сторон фактически первоначально понесла эти расходы.

C.2 Отнесение капитального обеспечения, капитала, привлеченного из внешних источников (заимствования), или собственных средств в форме процентных займов

16. Часть C.2 опросника обсуждает вопрос вознаграждения за внутренние заимствования. Правило, указанное в Комментарии к Модельной налоговой конвенции, соблюдается большинством стран, поэтому вознаграждение за внутренние заимствования обычно не разрешается. В результате, процентные платежи по займам, предоставленным исключительно в интересах постоянного представительства (ПП), могут быть вычтены для целей налогообложения только из дохода, заявленного этим постоянным представительством (ПП). В

всех других случаях процентные платежи распределяются между головным офисом и всеми его постоянными представительствами (ПП) (Соединенные Штаты применяют только этот косвенный метод). Страны редко имеют какие-либо точные правила относительно капитального обеспечения постоянных представительств (ПП), поэтому капитал варьируется от случая к случаю и может быть довольно скромным или даже отсутствовать (за исключением Австралии). Однако в других странах (например, Нидерланды и Швейцария) капитал фактически не будет отличаться от того, что обычно для сопоставимых предприятий, работающих в той же сфере деятельности. Финляндия, Италия и Швейцария обычно разрешают внутренним займам приносить доход. Франция, с другой стороны, поступает так только в том случае, если соответствующее внутреннее финансирование проистекает из коммерческих отношений. Особые проблемы в этой области, связанные с банками, обсуждаются в пунктах 8 и 14 выше.

17. Что касается стран, которые взимают налог на чистые активы, то, по-видимому, вычет обязательств всегда разрешается, если эти обязательства возникают в результате передачи, для которой налоговые органы требуют или допускают цену, соответствующую принципу «вытянутой руки»; это означает, что соответствующая стоимость должна фигурировать в активах постоянного

представительства (ПП). Эти обязательства, следовательно, рассматриваются таким же образом, как и кредиторская задолженность перед поставщиками. R (13)

18. В контексте данного обзора основной вопрос заключается не столько в том, допустимы ли дебиторско-кредиторские отношения внутри одной и той же юридической структуры (entity), сколько в том, могут ли применяться процентные ставки, соответствующие принципу «вытянутой руки». Этот вопрос возникает по существу по двум причинам:

– с юридической точки зрения, передача капитала против уплаты процентов и обязательства полного погашения в установленный срок является формальным актом, несовместимым с истинной юридической природой постоянного представительства (ПП);

– с экономической точки зрения, внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться несуществующими, поскольку если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счет собственного капитала, ему не должно быть разрешено вычитать процентные расходы, которые оно явно не должно было платить. Хотя, по общему признанию, симметричные расходы и доходы не искажают общую прибыль предприятия, частичные результаты вполне могут быть произвольно изменены. В деловой практике головной офис предприятия и его постоянные представительства (ПП) могут прибегать к заимствованиям. Если бы долги использовались исключительно для финансирования деятельности заемщика, проблема свелась бы к проблеме недостаточной капитализации. На самом деле, займы, заключенные головным офисом предприятия, обычно служат его собственным потребностям лишь в определенной степени, остальная часть заемных средств обеспечивает основной капитал для его постоянных представительств (ПП).

19. Подход, предложенный в Комментарии к статье 7, а именно прямое и косвенное распределение фактических расходов по займам, открыт для критики, поскольку он часто может вызывать трудности. Хорошо известно, что косвенное распределение общих процентных расходов по платежам, или части процентов, которая остается после определенных прямых ассигнований, сталкивается с практическими трудностями, поскольку точный расчет возможен только в том случае, если может быть установлен среднегодовой статус активов и обязательств в каждой части предприятия. Более того, расчет такого рода предполагает, что все предприятие занято одним и тем же видом деятельности. Какую существенную ценность могло бы иметь пропорциональное распределение процентных платежей, если бы не проводилось различия между различными видами деятельности высоко децентрализованной фирмы? Искажения налогооблагаемых результатов, скорее всего, последуют. Также хорошо известно, что прямое распределение общих процентных расходов может неточно отражать стоимость финансирования постоянного представительства (ПП), поскольку налогоплательщик может контролировать, где учитываются займы, и может потребоваться корректировка для отражения экономической реальности. R (13)

20. После долгих обсуждений большинство государств-членов сочли, что было бы предпочтительнее найти практическое решение, которое учитывало бы структуру капитала, соответствующую как организации, так и выполняемым функциям. По этой причине запрет на вычеты по внутренним долгам и дебиторской задолженности должен продолжать применяться в общем порядке, с учетом особых проблем банков, обсуждаемых в пункте 14 d) выше. Если бы постоянное представительство (ПП) было недокапитализировано, государство головного офиса должно было бы избежать любого риска двойного налогообложения путем предоставления вычета для той части процентных платежей, которую постоянное представительство (ПП) не смогло вычесть из своего налогооблагаемого дохода. Если бы постоянное представительство (ПП) было перекапитализировано, оно должно иметь право вычитать справедливую сумму за условные проценты, и такое вознаграждение за функцию финансирования было бы для головного офиса компенсацией за невложение этой суммы в долгосрочные займы. Ответ на вопрос о том, недокапитализировано или перекапитализировано постоянное представительство (ПП), будет, в принципе, зависеть от правил и практики принимающего государства, если только не существует отличающегося процедура взаимного согласования (MAP) в соответствии со статьей 25 Модельной налоговой конвенции.

D. Налогообложение фактической прибыли; консолидация

21. Основная цель Части D вопросника заключалась в том, чтобы выяснить, существует ли какая-либо возможность, при налогообложении постоянного представительства (ПП), должным образом

учитывать мировую прибыль предприятия, частью которого являлось данное постоянное представительство (ПП). Эта проблема, очевидно, возникает, когда одно или другое постоянное представительство (ПП) несет убыток или, тем более, когда вся компания несет общий убыток.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДА МЕЖДУ ПОСТОЯННЫМИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМИ

Ответы ясно показывают, что государства, принимающие постоянные представительства (ПП) зарубежных предприятий, облагают налогом только прибыль, возникающую благодаря или через эти постоянные представительства (ПП). Следовательно, только государство резидентства предприятия и только оно одно должно принимать во внимание мировую прибыль или убытки предприятия. В этом вопросе практически нет различий во мнениях между государствами, применяющими метод кредита (зачета), и государствами, применяющими метод освобождения, хотя:

– Бельгия, когда она является государством резидентства, принимает во внимание убытки, понесенные определенными постоянными представительствами (ПП) за рубежом, только если эти убытки превышают прибыль, полученную другими зарубежными постоянными представительствами (ПП), принадлежащими соответствующему предприятию-резиденту;

– Франция применяет принцип территориальности как к убыткам, так и к прибыли за рубежом; однако компании-резиденты Франции могут выбрать налогообложение по системе мировой прибыли или консолидированной прибыли.

22. Вышеупомянутые соображения вновь поднимают трудности, которые могут возникнуть, когда постоянные представительства (ПП) облагаются налогом на внутренние трансферы до того, как прибыль от этих трансферов фактически была получена. R (13) В некоторых случаях серьезных рисков избыточного налогообложения можно избежать путем принятия двусторонних соглашений (см. пункты 7 и 8 выше). Тем не менее, Комитет твердо поддерживает принцип, согласно которому государство постоянного представительства (ПП) имеет абсолютное право взимать налог с прибыли, полученной на его территории, или, в более широком смысле, с прибыли, относящейся к этому постоянному представительству (ПП). Таким образом, не может быть и речи о предоставлении постоянному представительству (ПП) вычета, даже временного, в отношении любого убытка, понесенного остальной частью предприятия, к которому оно принадлежит, или об освобождении этого постоянного представительства (ПП) от налога, если компания, которой оно принадлежит, несет общий убыток. Следовательно, если государство, применяющее метод освобождения, не учитывает убытки, понесенные зарубежными постоянными представительствами (ПП) предприятия-резидента, оно никоим образом не нарушает принцип территориальности. Однако, поскольку большинство государств, применяющих метод освобождения, учитывают убытки, понесенные зарубежными постоянными представительствами (ПП), существует потенциальный риск двойного вычета таких убытков, если только государство резидентства не имеет юридической возможности внести необходимые ретроактивные корректировки (например, Нидерланды в течение 8 лет и Швейцария в течение 7 лет).

E. Особые случаи

23. Часть E вопросника касалась особых случаев, и хотя невозможно обобщить решения, предложенные в этом разделе, стоит отметить, что все ответившие государства признали, что особые случаи должны рассматриваться в свете критерия цены «вытянутой руки».

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

F. Распределение прибыли и принцип недискриминации

24. Часть F вопросника касалась этого вопроса. Трудно сказать, рассматриваются ли постоянные представительства (ПП) зарубежных компаний в целом столь же благоприятно, как и компании-резиденты, поскольку одно различие в подходе может рассматриваться как дискриминационное, тогда как другие могут, по мнению налогоплательщиков, рассматриваться как благоприятствующие постоянным представительствам (ПП). Кроме того, некоторые различия вытекают из реальной природы постоянных представительств (ПП). Главный вопрос заключается в том, учитывается ли эта реальная природа нейтральным и последовательным образом, или же существующее в настоящее время множество концепций не требует пересмотра Комментария к статье 24 (Недискриминация) в отношении постоянных представительств (ПП).

25. Комитет намерен рассмотреть этот вопрос в контексте будущей работы, в частности, в отношении положений, которые препятствуют постоянным представительствам (ПП) заявлять вычеты или освобождения в отношении доходов от владения акциями и безналоговых отчислений в различные фонды. R (13) G. Методы устранения двойного налогообложения

26. Часть G вопросника изучала способы, которыми государства, применяющие метод кредита (зачета), и государства, применяющие метод освобождения, устраняют двойное налогообложение. Описания методов, используемых государствами, применяющими метод кредита (зачета), для устранения двойного налогообложения можно суммировать следующим образом:

– Австралия: На основе мирового дохода, но разделенного на три класса дохода. Избыточные иностранные налоговые кредиты (зачеты) могут быть перенесены внутри полностью принадлежащих компаний групп для зачета в счет австралийского налога, подлежащего уплате по другому аналогичному классу иностранного дохода, полученного другой компанией группы в том же году;

– Канада: По каждой стране; любой неиспользованный иностранный налог может быть перенесен на три года назад и на семь лет вперед;

– Финляндия: По каждой стране без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Франция: В случае добровольного отступления от принципа территориальности (ср. пункт 21), общий кредит (зачет) с переносом вперед на пять последующих лет;

– Греция: По каждой стране без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Италия: Ограничение по каждой стране без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Новая Зеландия: По каждой стране без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Португалия: По каждой стране без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Испания: Основа для кредита (зачета) иностранного налога относится к доходу, полученному от каждой отдельной операции и поступающему из одной и той же страны, без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Швеция: Общий кредит (зачет) с переносом вперед на три последующих года;

– Соединенное Королевство: Поэлементно без переноса вперед или назад избыточных кредитов (зачетов);

– Соединенные Штаты: На основе мирового дохода, но отдельно для различных видов дохода («корзин»); избыточные иностранные налоговые кредиты (зачеты) могут быть перенесены на два года назад и на пять лет вперед. Из этих ответов невозможно с какой-либо уверенностью сказать, может ли система кредитов (зачетов) всегда предотвращать двойное налогообложение. Даже предполагая, что налоговая база, по которой предоставляется кредит (зачет), по существу одинакова в обеих затронутых странах, все равно будет существовать разница из-за курсовых убытков или прибылей. Очевидно, если бы все налоги, уплаченные в государствах постоянного представительства (ПП), подлежали зачету в государстве головного офиса и система давала бы налогоплательщику право на достаточно длительный перенос назад или вперед, полное устранение двойного налогообложения могло бы быть гарантировано. R (13) Но система кредита (зачета) по каждой стране, особенно та, которая не предусматривает право на перенос назад или вперед, не может предложить такой гарантии.

27. Что касается государств, применяющих метод освобождения, можно сказать, что налоговая база в государстве постоянного представительства (ПП) и база освобождения, рассчитанная государством головного офиса, наверняка будут соответствовать до тех пор, пока колебания обменного курса учитываются при расчете суммы, подлежащей освобождению. Две базы также соответствуют, если все курсовые прибыли и убытки, которые отражаются в общем результате предприятия, выраженном в национальной или функциональной валюте, систематически

облагаются налогом или несет государство резидентства (например, в случае Нидерландов). Кроме того, опыт показал, что освобождение по каждой стране дает точные результаты, тогда как общее освобождение иногда приводит к искажениям. Когда принцип территориальности строго применяется, соответствующее предприятие – даже в долгосрочной перспективе – не всегда избежит избыточного налогообложения. Некоторые страны, например Бельгия, смягчают последствия принципа территориальности путем учета убытков за рубежом (ср. пункт 21 выше).

28. Налоги, окончательно взимаемые государствами источника, обычно не зачитываются в счет налога, причитающегося с постоянных представительств (ПП). Даже когда нет никаких сомнений в том, что соответствующий доход относится к этим постоянным представительствам (ПП), эта практика, по-видимому, остается неизменной. Однако существуют некоторые заметные исключения: Бельгия, Германия и Соединенные Штаты, как правило, Соединенное Королевство только для постоянных представительств (ПП) банков и Франция, в зависимости от положений ее договора с государством источника.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

29. Однако, поскольку этот вопрос уже рассматривался в контексте доклада Комитета по «Треугольным делам» (опубликованного в 1992 году под названием «Модельная налоговая конвенция: Четыре связанных исследования»), нет необходимости Комитету делать дополнительные рекомендации в этом отношении.

III. ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

30. Комитет считает, что критерии, регулирующие налогообложение постоянных представительств (ПП), могли бы быть сделаны более четкими и последовательными, если бы Комментарий к статье 7 Модельной налоговой конвенции был изменен в свете соображений, изложенных в настоящем докладе, относительно:

a) признания налогооблагаемой прибыли и убытков, дающих право на вычеты для целей налогообложения (пункты 7 и 8 выше);

b) учета реальных функций и симметричного бухгалтерского учета в отношении них, а также применения одного и того же метода всеми заинтересованными странами (пункты 9-11 выше); R (13)

c) взаимодействия принципов отдельного и независимого предприятия, изложенных в пункте 2 статьи 7 Модельной налоговой конвенции, с методом распределения затрат, изложенным в пункте 3 той же статьи (пункты 14 и 15 выше). Поэтому Комитет рекомендует внести изменения в Комментарий к статье 7 в соответствии с подробными предложениями, содержащимися в Приложении III.

31. Что касается вышеупомянутого пункта 30(c), Комитет считает, что следующий вопрос является актуальным для примирения принципов «вытянутой руки» и распределения затрат: Является ли внутренняя передача товаров или услуг (временная или окончательная) того же типа, который предприятие могло бы в обычном ходе своей деятельности предложить или который его могли бы попросить поставить независимые третьи стороны? Ответ на этот вопрос будет утвердительным, если расход был первоначально понесен при выполнении функции, прямой целью которой является осуществление продаж конкретного товара или услуги и получение прибыли через постоянное представительство (ПП). Ответ будет отрицательным, если на основе фактов и обстоятельств конкретного случая окажется, что расход был первоначально понесен при выполнении функции, существенной целью которой является рационализация общих затрат предприятия или общее увеличение его продаж. Следовательно, при применении этого теста государства-члены должны учитывать различия, предложенные в пунктах 13-20 выше, и должны помнить, что в отсутствие четкой разграничительной линии важнее достичь соглашения в конкретных случаях о методе решения проблем на взаимосогласованной основе, чем принимать в одностороннем порядке принципиальные решения, которые должны универсально соблюдаться, несмотря на расхождения во мнениях с другими юрисдикциями. Процедура взаимного согласования (MAP), предусмотренная статьей 25 Модельной налоговой конвенции, должна использоваться, где это возможно, для достижения удовлетворительных решений в случаях, когда страны придерживаются различных взглядов, основанных как на внутреннем законодательстве, так и на односторонних толкованиях соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения.

32. Что касается международной консолидации прибыли и убытков (пункты 21 и 22), особых случаев (пункт 23), нейтрального налогового режима филиалов и постоянных представительств (ПП) (пункты 24 и 25) и степени успеха, достигнутого методами устранения двойного налогообложения (пункты 26-29), Комитет, по уже изложенным причинам, не вносит никаких предложений.

R (13)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ I XL КОНГРЕСС МФА, НЬЮ-ЙОРК 1986

Тема I: Передача активов в налоговую юрисдикцию и из нее РЕЗОЛЮЦИЯ (оригинальная версия: французский) XL Конгресс МФА, состоявшийся в Нью-Йорке, по результатам своих обсуждений пришел к следующим Выводам:

1. Физическая и нефизическая передача активов, текущих или основных, между налоговыми юрисдикциями, независимо от того, являются ли они результатом юридической передачи собственности, может приводить, иногда даже в третьей стране, к налогообложению при отсутствии реальной прибыли. Это происходит главным образом в случаях, когда в результате передачи признается накопленная стоимость, хотя ее реализация не произошла. R (13) Такое налогообложение ставит под угрозу налоговую нейтральность, оказывая нежелательное влияние на деловые решения, и препятствует свободному физическому и юридическому обращению товаров даже между странами в процессе интеграции. Причина этого заключается в опасении стран, что налогооблагаемая субстанция, которую они считают относящейся к ним, будет выведена из-под их контроля и в конечном итоге избежит налогообложения.

2. Эти проблемы усугубляются, когда исходящие и входящие оценки, которые, соответственно, являются мерой накопленной стоимости для страны отправления и которые обеспечивают для страны въезда основу для окончательного налогообложения прироста капитала и для амортизации, не совпадают. В ходе дебатов выяснилось, что, в то время как страна отправления обычно применяет для своей оценки критерий «вытянутой руки», страна въезда использует другие методы, такие как историческая стоимость, уменьшенная на амортизацию. Это препятствует справедливому распределению налогооблагаемой субстанции между двумя странами и может привести к двойному налогообложению.

3. Примеры, рассмотренные в ходе обсуждений, показали, что эти искажения могут быть особенно тревожными в случае краткосрочных объектов, таких как строительные площадки и морские нефтяные вышки.

4. Оказалось, сначала из доклада, затем в ходе обсуждений, что эти проблемы представляют малый интерес для тех стран, которые как в своем внутреннем законодательстве, так и в своих договорах применяют мировое налогообложение с системой устранения методом кредита (зачета) («государства, применяющие метод кредита (зачета)»). Для этих стран, как правило, налогообложение происходит только тогда, когда передача осуществляется между юридическими лицами. Тогда эти страны облагают налогом весь прирост капитала, даже ту его часть, которая относится к периоду, в течение которого актив находился в стране отправления.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДА МЕЖДУ ПОСТОЯННЫМИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМИ

Таким образом, когда передача происходит между двумя государствами, применяющими метод кредита (зачета), первое не заявляет о праве взимать налог с прироста, тогда как, если передача происходит из страны с территориальной системой или системой освобождения («государство, применяющее метод освобождения») в государство, применяющее метод кредита (зачета), доступный кредит (зачет) не всегда может предотвратить двойное налогообложение, которое может возникнуть в результате суммирования частичного налогообложения в стране отправления и полного налогообложения в стране въезда. В этом отношении также было отмечено, что, в силу последовательного применения своих собственных налоговых правил повсюду, государства, применяющие метод кредита (зачета), получают выгоду от налоговых жертв, которые могли быть принесены страной отправления для развития ее экономики, если только специальные правила не предусматривают иное.

5. В ходе обсуждений была особо отмечена особая ситуация, когда предпринимательская деятельность постоянного представительства (ПП) иностранной компании используется в

качестве вклада в обмен на акции дочерней компании в стране нахождения постоянного представительства (ПП). Независимо от того, является ли метод налогообложения в любой из стран методом кредита (зачета) или методом освобождения, налогообложение накопленного прироста стоимости должно быть отсрочено таким образом, чтобы право на налогообложение гарантировалось до тех пор, пока прирост стоимости не будет фактически реализован. R (13) На основании этих выводов XL Конгресс IFA на данном этапе изучения этих проблем Рекомендует следующее: I. В той мере, в какой признается право страны выбытия облагать налогом прирост стоимости, который накопился под ее юрисдикцией:

a) налогообложение должно быть отсрочено до момента реализации; это может быть достигнуто, например, путем создания резерва, равного накопленному приросту стоимости, такой резерв подлежит расформированию при отчуждении товаров, или, в отношении амортизируемых товаров, по мере начисления амортизации;

b) исходящие и входящие оценки должны, насколько это возможно, определяться с применением того же критерия, которым должен быть принцип «вытянутой руки». II. Эти цели могут иногда быть достигнуты внутри страны, путем административного и судебного толкования на основе общих принципов налогового права, и, на международном уровне, посредством процедур взаимного согласования (MAP). Временные задержки между налогообложением в двух странах могут, как это было упомянуто в резолюциях XXXV Конгресса в Берлине в 1981 году, требовать отказа от срока давности. В случаях, которые не могут быть разрешены таким образом, законодательство должно быть изменено для достижения вышеуказанных целей, либо путем гармонизированных односторонних мер, особенно между странами, находящимися в процессе интеграции, посредством директив или типовых положений, либо путем дополнения, предпочтительно на основе дополнительных положений в модельных конвенциях, договоров об избежании двойного налогообложения.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

III. Во всех этих отношениях желательно, чтобы данная тема исследований получила дальнейшее развитие в будущих работах IFA. Особенно слияния и другие аналогичные трансграничные реорганизации стали бы ценным предметом для IFA.

R (13)

ПРИЧИСЛЕНИЕ ДОХОДОВ ПОСТОЯННЫМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМ

ПРИЛОЖЕНИЕ II ВОПРОСНИК ПО ПРОБЛЕМАМ, ВОЗНИКАЮЩИМ В СВЯЗИ С НАЛОГОВЫМ РЕЖИМОМ ПОСТОЯННЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ

A. Признание прибыли или убытков

Общие замечания

– Предполагается, что товары и услуги будут проданы или предоставлены третьим сторонам в последующие коммерческие годы;

– Также предполагается, что операции осуществляются в рамках обычной предпринимательской деятельности предприятия и по принципу «вытянутой руки» (Раздел C. посвящен фактической практике);

– Пожалуйста, отвечайте на каждый вопрос, исходя из предположения, что вы представляете страну Y. Каковы последствия в области бухгалтерского учета и налогового законодательства для вашей страны, когда она является: R (13)

a) Страной исходящего перевода

1. В случае перевода экономических товаров и услуг из головного офиса в стране Y (предприятие страны Y) в постоянное представительство (ПП), поддерживаемое тем же предприятием в стране X.

Страна Y Страна X (Ваша страна) Предприятие Y (EY) ПП EY

2. В случае перевода экономических товаров и услуг из постоянного представительства (ПП), поддерживаемого предприятием X (предприятие страны X) в стране Y, в головной офис, расположенный в стране X.

Страна Y Страна X (Ваша страна) ПП EX Предприятие X (EX)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

b) Страной входящего перевода

3. В случае перевода экономических товаров и услуг из постоянного представительства (ПП), поддерживаемого предприятием Y (предприятие страны Y) в стране X, в головной офис, расположенный в стране Y.

Страна Y Страна X (Ваша страна) EY ПП EY

4. В случае перевода экономических товаров и услуг из головного офиса в стране X (предприятие страны X) в постоянное представительство (ПП), поддерживаемое тем же предприятием в стране Y.

Страна Y Страна X (Ваша страна) R (13) ПП EX EX

c) Страной резидентства головного офиса (предприятие страны Y), который непосредственно не участвует в предпринимательских операциях

5. В случае перевода экономических товаров и услуг между постоянными представительствами (ПП), поддерживаемыми предприятием Y (предприятие страны Y) в странах W и Z.

Страна W Страна Z (Ваша страна) ПП EY ПП EY

B. Свобода договора или ограниченное признание договоренностей, заключенных между постоянными представительствами (ПП) и остальной частью предприятия, частью которого они являются Какое значение вы придаете внутренним договоренностям между головным офисом и постоянным представительством (ПП)? По вашему мнению, может ли свобода договора применяться к предпринимательским операциям между материнской компанией и ее постоянными представительствами (ПП), или между постоянными представительствами (ПП) в рамках одной компании? Или ваша страна применяет общий принцип ограниченного признания (т.е. принимая во внимание экономическую реальность операции) в отношении договоренностей, заключенных между постоянными представительствами (ПП) и остальной частью предприятия, частью которого они являются?

ПРИЧИСЛЕНИЕ ДОХОДОВ ПОСТОЯННЫМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМ

C. Принцип отдельного и независимого предприятия (Статья 7, Модельная налоговая конвенция ОЭСР); принцип «вытянутой руки» для внутрикорпоративных переводов экономических товаров и услуг или распределение расходов между постоянными представительствами (ПП) и головным офисом или также разделение оборота (или прибыли), полученного от внешних операций (в случае разделенного бизнеса, т.е. когда как головной офис, так и постоянное представительство (ПП) участвуют в определенной экономической деятельности)

1. Предполагая, что полученные импортированные экономические товары или услуги должны быть четко отнесены с экономической и функциональной точки зрения либо к постоянному представительству (ПП), либо к материнской компании, какие критерии вы используете для оценки окончательного перевода или временного распределения следующих экономических товаров и услуг?

Товары R (13)

– Переводы сырья и полуфабрикатов;

– Переводы готовой продукции;

– Передача или распределение промышленного оборудования (это также поднимает вопрос бухгалтерской амортизации);

– Передача или распределение других экономических товаров.

Передача технологий и товарных знаков

– Передача или распределение патентов;

– Распределение ноу-хау;

– Услуги общего исследовательского центра.

Некоторые внутригрупповые услуги

– Центральные административные услуги.

Кредиты и другие финансовые операции

– Переводы долей участия в капитале;

– Переводы активов в национальной или иностранной валюте.

2. Причисление капитального взноса, капитала, привлеченного из внешних источников (заемные средства) или также собственных средств в форме процентных займов поднимает различные вопросы:

– Требования внутреннего законодательства (условный капитал);

– Режим налогообложения процентов, прямо или косвенно уплачиваемых независимым кредиторам;

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

– Режим налогообложения обязательств, возникающих из операций между постоянными представительствами (ПП) и головным офисом (вычет при расчете налогооблагаемой чистой стоимости активов);

– Другие специфические вопросы. Опишите практику в вашей стране – или, если опыта недостаточно, – подход, который вы бы отстаивали в данном вопросе.

D. Налогообложение фактической прибыли; консолидация

1. Являясь страной резидентства компании (головного офиса), обязаны ли вы по закону или на практике принимать во внимание общемировые прибыли или убытки компании?

2. Являясь страной резидентства постоянного представительства (ПП), обязаны ли вы по закону или на практике принимать во внимание общемировые прибыли или убытки компании?

R (13) E. Особые случаи (за исключением упомянутых в Статье 5, пункт 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР) Причисление прибыли в следующих обстоятельствах:

– Постоянные представительства (ПП), в основном выполняющие вспомогательную функцию по отношению к головному офису (ремонтные и сервисные мастерские, постоянные сборочные заводы, услуги по координации в случае контракта «под ключ», где главный подрядчик является нерезидентом, постоянные представительства (ПП), выполняющие административные функции за счет головного офиса);

– Строительные площадки (в течение годов строительства и/или при ликвидации);

– Постоянное представительство (ПП), единственной функцией которого является производство продукции, реализуемой головным офисом и другими постоянными представительствами (ПП) компании; постоянное представительство (ПП), единственной функцией которого является продажа продукции, произведенной другими постоянными представительствами (ПП) и головным офисом компании;

– Лица, имеющие полномочия заключать контракты от имени предприятия (Статья 5, пункт 5, Модельная налоговая конвенция ОЭСР), например, агент страховой компании;

– Другие особые случаи.

F. Причисление прибыли и принцип недискриминации Относится ли ваша страна к постоянным представительствам (ПП) иностранных компаний неизменно так же благоприятно, как к компаниям-резидентам (например, в отношении переноса убытков, налоговых ставок, кредита (зачета) иностранного налога)?

ПРИЧИСЛЕНИЕ ДОХОДОВ ПОСТОЯННЫМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМ

G. Методы устранения двойного налогообложения

– Пожалуйста, кратко опишите метод (кредита (зачета), освобождения), который вы используете для избежания двойного налогообложения, и приведите один или два числовых примера.

– На каком основании предоставляется кредит (зачет) или освобождение?

– Режим налогообложения налога у источника (withholding tax) третьей страны в отношении дохода, который фактически связан с постоянным представительством (ПП).

R (13)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ III ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 7 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ2

Предлагается:

1. Удалить последние два предложения пункта 2 и заменить их следующими: Однако, поскольку такие проблемы могут привести к неустраненному двойному налогообложению или неналогообложению определенной прибыли, для налоговых органов важнее согласовать взаимоприемлемые методы решения этих проблем, используя, где это уместно, процедуру взаимного согласования (MAP), предусмотренную в Статье 25, чем принимать односторонние толкования базовых принципов, которым следует придерживаться, несмотря на различия во мнениях с другими Государствами. В этом отношении методы решения некоторых наиболее часто встречающихся проблем обсуждаются ниже. R (13) 2. Заменить пункт 11 следующим новым пунктом 11:

11. Настоящий пункт содержит центральную директиву, на основе которой предполагается распределять прибыль постоянному представительству (ПП). Пункт включает в себя точку зрения, обычно содержащуюся в двусторонних конвенциях, согласно которой прибыль, подлежащая причислению постоянному представительству (ПП), является той прибылью, которую это постоянное представительство (ПП) получило бы, если бы вместо взаимодействия со своим головным офисом оно взаимодействовало с полностью отдельным предприятием на условиях и по ценам, преобладающим на обычном рынке. Это соответствует принципу «вытянутой руки», обсуждаемому в Комментарии к Статье 9. Обычно, таким образом определенная прибыль была бы той же прибылью, которую можно было бы ожидать определить обычными процессами надлежащего бухгалтерского учета. Принцип «вытянутой руки» также распространяется на распределение прибыли, которую постоянное представительство (ПП) может получать от операций с другими постоянными представительствами (ПП) предприятия; но Договаривающиеся государства, которые считают, что существующий пункт фактически не охватывает эти более общие операции, могут в своих двусторонних переговорах согласовать более подробные положения или изменить пункт 2 следующим образом: С учетом положений пункта 3, когда предприятие Договаривающегося государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное там постоянное представительство (ПП), в каждом Договаривающемся государстве этому постоянному представительству (ПП) приписывается прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и независимым предприятием, осуществляющим ту же или аналогичную деятельность в тех же или аналогичных условиях.

3. Заменить пункт 12 следующими новыми пунктами 12, 12.1 и 12.2:

12. В подавляющем большинстве случаев торговые счета постоянного представительства (ПП) – которые обычно доступны хотя бы потому, что хорошо управляемая коммерческая организация обычно заинтересована знать прибыльность своих различных филиалов – будут использоваться соответствующими налоговыми органами для определения прибыли, должным образом причитающейся этому представительству. В исключительных случаях отдельные счета могут отсутствовать (ср. пункты 24–28 ниже). Но при наличии таких счетов они, естественно, будут служить отправной точкой для любых процессов корректировки в случае, если корректировка требуется для получения суммы должным образом причитающейся прибыли. Возможно, следует подчеркнуть, что директива, содержащаяся в пункте 2, не является оправданием для налоговых органов конструировать гипотетические показатели прибыли в вакууме; всегда необходимо начинать с реальных фактов ситуации, как они отражены в деловой документации постоянного представительства (ПП), и корректировать, если это окажется необходимым, показатели прибыли, которые эти факты дают. R (13) 12.1 Это поднимает вопрос о том, в какой степени следует полагаться на такие счета, когда они основаны на соглашениях между головным офисом и его постоянными представительствами (ПП) (или между самими постоянными представительствами (ПП)). Очевидно, такие внутренние соглашения не могут считаться юридически обязывающими

договорами. Однако, в той мере, в какой торговые счета головного офиса и постоянных представительств (ПП) симметрично подготовлены на основе таких соглашений и эти соглашения отражают функции, выполняемые различными частями предприятия, эти торговые счета могут быть приняты налоговыми органами. В этом отношении счета не могли бы считаться симметрично подготовленными, если бы стоимость операций или методы причисления прибыли или расходов в бухгалтерских книгах постоянного представительства (ПП) не соответствовали бы точно стоимости или методам причисления в бухгалтерских книгах головного офиса с точки зрения национальной или функциональной валюты, в которой предприятие отражало свои операции. Однако, если торговые счета основаны на внутренних соглашениях, которые отражают чисто искусственные договоренности вместо реальных экономических функций различных частей предприятия, эти соглашения следует просто игнорировать, а счета корректировать соответствующим образом. Это имело бы место, если бы, например, постоянному представительству (ПП), занимающемуся продажами, согласно такому внутреннему соглашению, была отведена роль принципала (принимающего на себя все риски и имеющего право на всю прибыль от продаж), в то время как фактически соответствующее постоянное представительство (ПП) было лишь посредником или агентом (несущим ограниченные риски и имеющим право получать лишь ограниченную долю от полученного дохода), или, наоборот, ему была отведена роль посредника или агента, когда в действительности оно было принципалом. 12.2 В этом отношении следует также отметить, что принцип, изложенный в пункте 2, подчиняется положениям, содержащимся в пункте 3, особенно в отношении режима налогообложения платежей, которые под названием проценты, роялти и т.д. производятся постоянным представительством (ПП) своему головному офису в обмен на выданные займы или патентные права, предоставленные последним постоянному представительству (ПП) (ср. пункты 17.1 ниже и последующие).

4. Заменить пункт 13 следующим новым пунктом 13:

13. Даже если постоянное представительство (ПП) способно представить подробные счета, которые, как предполагается, показывают прибыль, возникающую от его деятельности, налоговым органам соответствующей страны все еще может потребоваться скорректировать эти счета в соответствии с принципом «вытянутой руки» (ср. пункт 2 выше). Корректировка такого рода может быть необходима, например, потому, что товары были выставлены счетом от головного офиса постоянному представительству (ПП) по ценам, которые не соответствуют этому принципу, и, таким образом, прибыль была перенаправлена от постоянного представительства (ПП) к головному офису, или наоборот. R (13)

5. Заменить пункт 15 следующими новыми пунктами 15–15.4:

2. Изменения в существующий Комментарий выделены полужирным курсивом.

15. Многие Государства считают, что получение налогооблагаемой прибыли происходит, когда актив, являющийся товарно-материальными запасами или нет, входящий в состав делового имущества постоянного представительства (ПП), расположенного на их территории, передается постоянному представительству (ПП) или головному офису того же предприятия, расположенного в другом Государстве. Статья 7 позволяет таким Государствам облагать налогом прибыль, которая считается возникшей в связи с такой передачей. Такая прибыль может быть определена, как указано ниже. В случаях, когда такая передача происходит, является ли она постоянной или нет, возникает вопрос о том, когда получена налогооблагаемая прибыль. На практике, если такое имущество имеет существенную рыночную стоимость и, вероятно, будет отражено в балансе импортирующего постоянного представительства (ПП) или другой части предприятия после налогового года, в течение которого произошла передача, получение налогооблагаемой прибыли, с точки зрения предприятия в целом, не обязательно произойдет в налоговом году рассматриваемой передачи. Однако сам факт того, что имущество выходит за пределы налоговой юрисдикции, может инициировать налогообложение накопленных доходов, относящихся к этому имуществу, поскольку концепция получения прибыли зависит от внутреннего законодательства каждой страны.

15.1 В случаях, когда страны, в которых действуют постоянные представительства (ПП), взимают налог с прибыли, полученной от внутренней передачи, как только она совершена, даже если эта прибыль фактически не реализуется до следующего коммерческого года, неизбежно возникает временной разрыв между моментом уплаты налога за границей и моментом, когда он может быть

учтен в стране, где находится головной офис предприятия. Серьезная проблема присуща этому временному разрыву, особенно когда постоянное представительство (ПП) передает основные средства или – в случае его ликвидации – весь свой операционный запас оборудования другой части предприятия, частью которого оно является. В таких случаях страна головного офиса должна в каждом конкретном случае искать двустороннее решение со страной, из которой осуществляется передача, при наличии серьезного риска чрезмерного налогообложения.

15.2 Еще одна существенная проблема, касающаяся передачи активов, таких как безнадежные кредиты, возникает в связи с международной банковской деятельностью. Задолженности могут передаваться в целях надзора и финансирования от филиала к головному офису или от филиала к филиалу в рамках одного банка. Такие передачи не должны признаваться, если нельзя обоснованно считать, что они происходят по веским коммерческим причинам или что они произошли бы между независимыми предприятиями, например, когда они осуществляются исключительно в налоговых целях для максимизации налоговых льгот (relief), доступных банку. В таких случаях не ожидалось бы, что передачи произошли бы между полностью независимыми предприятиями, и, следовательно, они не повлияли бы на сумму прибыли, которую такое независимое предприятие могло бы получить при независимом взаимодействии с предприятием, частью которого оно является постоянным представительством (ПП). R (13) 15.3 Однако может существовать коммерческий рынок для передачи таких кредитов от одного банка другому, и обстоятельства внутренней передачи могут быть схожи с теми, которые можно было бы ожидать между независимыми банками. Примером такой передачи может быть случай, когда банк закрыл конкретный иностранный филиал и, следовательно, был вынужден перевести соответствующие задолженности либо обратно в свой головной офис, либо в другой филиал. Другим примером может быть открытие нового филиала в данной стране и последующая передача ему, исключительно по коммерческим причинам, всех кредитов, ранее выданных резидентам этой страны головным офисом или другими филиалами. Любая такая передача должна рассматриваться (в той мере, в какой она вообще признается для налоговых целей) как происходящая по рыночной стоимости задолженности на дату передачи. При расчете прибыли постоянного представительства (ПП) необходимо учитывать некоторую льготу (relief), поскольку между отдельными образованиями стоимость задолженности на дату передачи была бы учтена при определении подлежащей взиманию цены, а принципы надлежащего бухгалтерского учета требуют изменения балансовой стоимости актива с учетом рыночных цен (этот вопрос более подробно обсуждается в Докладе Комитета по налоговым вопросам под названием «Распределение прибыли постоянному представительству», который будет опубликован в 1994 году).

15.4 В случае передачи безнадежных кредитов для предоставления полной, но не чрезмерной, льготы (relief) по такой потере важно, чтобы две соответствующие юрисдикции достигли соглашения о взаимосогласованной основе для предоставления льготы (relief). В таких случаях следует учитывать, была ли стоимость передачи на дату внутренней передачи результатом ошибочного суждения о платежеспособности должника или же стоимость на эту дату отражала адекватное суждение о положении должника на тот момент. В первом случае было бы уместно, чтобы страна передающего филиала ограничила льготу (relief) фактической потерей, понесенной банком в целом, а страна-получатель не облагала налогом последующую кажущуюся прибыль. Однако, если кредит был передан по коммерческим причинам от одной части банка к другой и, по прошествии определенного времени, его стоимость увеличилась, то передающему филиалу обычно должна быть предоставлена льгота (relief) на основе фактической стоимости на момент передачи. Ситуация несколько иная, когда получающей организацией является головной офис банка в стране, предоставляющей кредит, поскольку обычно страна, предоставляющая кредит, будет облагать банк налогом на его мировую прибыль и, следовательно, предоставит льготу (relief) в отношении общей потери, понесенной в отношении кредита между моментом его выдачи и моментом его окончательного списания. В таком случае передающий филиал должен получить льготу (relief) за период, в течение которого кредит находился в распоряжении этого филиала, в соответствии с вышеуказанными принципами. Страна головного офиса затем предоставит устранение (relief) от двойного налогообложения путем предоставления кредита (credit) за налог, уплаченный филиалом в принимающей стране. R (13)

6. Заменить пункт 17 следующими пунктами с 17 по 17.7:

17. Иногда высказывалось мнение, что необходимость согласования пунктов 2 и 3 создавала практические трудности, поскольку пункт 2 требовал, чтобы цены между постоянным

представительством (ПП) и головным офисом обычно устанавливались на основе принципа «вытянутой руки» (arm's length), предоставляя передающей организации такой тип прибыли, которую она могла бы получить, если бы она имела дело с независимым предприятием, в то время как формулировка пункта 3 предполагала, что вычет расходов, понесенных для целей постоянных представительств (ПП), должен составлять фактическую стоимость этих расходов, обычно без добавления какого-либо элемента прибыли. Фактически, хотя применение пункта 3 может вызывать некоторые практические трудности, особенно в отношении принципов отдельного предприятия и «вытянутой руки» (arm's length), лежащих в основе пункта 2, принципиальных различий между двумя пунктами нет. Пункт 3 указывает, что при определении прибыли постоянного представительства (ПП) определенные расходы должны быть допущены в качестве вычетов, тогда как пункт 2 предусматривает, что прибыль, определенная в соответствии с правилом, содержащимся в пункте 3 и касающимся вычета расходов, должна быть такой, какую получило бы отдельное и отличное предприятие, занимающееся теми же или аналогичными видами деятельности в тех же или аналогичных условиях. Таким образом, хотя пункт 3 предусматривает правило, применимое для определения прибыли постоянного представительства (ПП), пункт 2 требует, чтобы так определенная прибыль соответствовала прибыли, которую получило бы отдельное и независимое предприятие.

17.1 При применении этих принципов к практическому определению прибыли постоянного представительства (ПП) может возникнуть вопрос о том, может ли конкретный расход, понесенный предприятием, действительно считаться расходом, понесенным для целей постоянного представительства (ПП), с учетом принципов отдельного и независимого предприятия, изложенных в пункте 2. В то время как, как правило, независимые предприятия в своих взаимоотношениях будут стремиться получить прибыль и, при передаче имущества или предоставлении услуг друг другу, будут взимать такие цены, которые выдержал бы открытый рынок, тем не менее, существуют также обстоятельства, когда нельзя считать, что конкретное имущество или услуга были бы доступны от независимого предприятия, или когда независимые предприятия могут договориться разделить между собой затраты на какую-либо деятельность, осуществляемую совместно для их взаимной выгоды. В этих конкретных обстоятельствах может быть уместным рассматривать любые соответствующие расходы, понесенные предприятием, как расходы, понесенные для постоянного представительства (ПП). Трудность возникает при проведении различия между этими обстоятельствами и случаями, когда затраты, понесенные предприятием, не должны рассматриваться как расходы постоянного представительства (ПП), а соответствующее имущество или услуга должны рассматриваться, на основе принципа отдельного и независимого предприятия, как переданные между головным офисом и постоянным представительством (ПП) по цене, включающей элемент прибыли. Вопрос состоит в том, является ли внутренняя передача имущества и услуг, будь то временная или окончательная, того же рода, что и те, которые предприятие, в обычном ходе своей деятельности, взимало бы с третьей стороны по цене «вытянутой руки» (arm's length), т.е. обычно включая в цену продажи соответствующую прибыль. R (13) 17.2 С одной стороны, ответ на этот вопрос будет положительным, если расход изначально понесен при выполнении функции, прямой целью которой является продажа конкретного товара или услуги и получение прибыли через постоянное представительство (ПП). С другой стороны, ответ будет отрицательным, если на основе фактов и обстоятельств конкретного случая окажется, что расход изначально понесен при выполнении функции, существенная цель которой заключается в рационализации общих затрат предприятия или в общем увеличении его продаж.3

3. Внутренние передачи финансовых активов, которые в первую очередь актуальны для банков и других финансовых учреждений, поднимают специфические вопросы, уже рассмотренные в отдельном исследовании под названием «Налогообложение многонациональных банковских предприятий» (The Taxation of Multinational Banking Enterprises) (опубликовано в 1984 году под названием «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия – три вопроса налогообложения» (Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues)) и которые являются предметом пунктов 19 и 20 ниже.

17.3 Если товары поставляются для перепродажи, будь то в готовом виде, в виде сырья или полуфабрикатов, обычно будет уместным применение положений пункта 2 и распределение прибыли поставляющей части предприятия, измеряемой со ссылкой на принципы «вытянутой руки» (arm's length). Однако и здесь могут быть исключения. Одним из примеров может быть

случай, когда товары поставляются не для перепродажи, а для временного использования в торговле, так что может быть уместным, чтобы части предприятия, которые совместно используют материал, несли только свою долю стоимости такого материала, например, в случае с машинами, затраты на амортизацию, связанные с их использованием каждой из этих частей. Следует, конечно, помнить, что простая покупка товаров не образует постоянного представительства (ПП) (подпункт 4 d) Статьи 5), поэтому в таких обстоятельствах вопрос о распределении прибыли не возникает.

17.4 В случае нематериальных прав правила, регулирующие отношения между предприятиями одной и той же группы (например, выплата роялти или соглашения о разделе затрат), не могут применяться в отношении отношений между частями одного и того же предприятия. Действительно, может быть чрезвычайно трудно отнести «собственность» на нематериальное право исключительно к одной части предприятия и утверждать, что эта часть предприятия должна получать роялти от других частей, как если бы это было независимое предприятие. Поскольку существует только одно юридическое лицо (entity), невозможно отнести юридическое право собственности к какой-либо конкретной части предприятия, и на практике часто будет трудно отнести затраты на создание исключительно к одной части предприятия. Поэтому может быть предпочтительнее рассматривать затраты на создание нематериальных прав как относимые ко всем частям предприятия, которые будут их использовать, и как понесенные от имени различных частей предприятия, к которым они соответственно относятся. В таких обстоятельствах было бы уместно распределять фактические затраты на создание таких нематериальных прав между различными частями предприятия без какой-либо наценки на прибыль или роялти. При этом налоговые органы должны учитывать тот факт, что возможные неблагоприятные последствия любой научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности (например, ответственность, связанная с продукцией и ущербом окружающей среде) также должны быть распределены между различными частями предприятия, что, таким образом, приводит, в соответствующих случаях, к компенсационному сбору. R (13) 17.5 Сфера услуг — это та область, в которой могут возникнуть трудности при определении того, должна ли в конкретном случае услуга взиматься между различными частями одного предприятия по ее фактической стоимости или по этой стоимости плюс наценка, представляющая прибыль для части предприятия, предоставляющей услугу. Деятельность предприятия, или ее часть, может заключаться в предоставлении таких услуг, и за их предоставление может взиматься стандартная плата. В таком случае обычно будет уместно взимать плату за услугу по той же ставке, что и с внешнего клиента.

17.6 Если основная деятельность постоянного представительства (ПП) заключается в предоставлении конкретных услуг предприятию, которому оно принадлежит, и эти услуги приносят реальную выгоду предприятию, а их затраты составляют значительную часть расходов предприятия, принимающая страна может потребовать включения нормы прибыли в сумму затрат. Насколько это возможно, принимающая страна должна затем стараться избегать схематичных решений и полагаться на ценность этих услуг в данных обстоятельствах каждого конкретного случая.

17.7 Однако чаще предоставление услуг является лишь частью общей управленческой деятельности компании в целом, например, когда предприятие проводит общую систему обучения, и сотрудники каждой части предприятия получают от этого выгоду. В таком случае обычно было бы уместно рассматривать стоимость предоставления услуги как часть общих административных расходов предприятия в целом, которые должны распределяться на основе фактических затрат между различными частями предприятия в той мере, в какой эти затраты понесены для целей этой части предприятия, без какой-либо наценки для представления прибыли другой части предприятия. R (13)

7. Заменить пункт 18 следующими новыми пунктами с 18 по 18.3:

18. Особые соображения применимы к платежам, которые, под названием процентов, осуществляются головному офису его постоянным представительством (ПП) в отношении займов, предоставленных первым последнему. В этом случае, главный вопрос заключается не столько в том, следует ли признавать отношения должника/кредитора внутри одной и той же юридической структуры, сколько в том, должна ли применяться процентная ставка, соответствующая принципу «вытянутой руки». Это объясняется тем, что:

– с юридической точки зрения, передача капитала в обмен на выплату процентов и обязательство полного погашения к установленному сроку является формальным актом, несовместимым с истинной юридической природой постоянного представительства (ПП);

– с экономической точки зрения, внутренние долги и дебиторская задолженность могут оказаться несуществующими, поскольку, если предприятие финансируется исключительно или преимущественно за счет собственного капитала, ему не следует разрешать вычитать процентные расходы, которые оно явно не несло. Хотя, по общему признанию, симметричные расходы и доходы не исказят общую прибыль предприятия, частичные результаты вполне могут быть произвольно изменены. 18.1 Если бы долги, понесенные головным офисом предприятия, использовались исключительно для финансирования его деятельности или четко и исключительно для деятельности конкретного постоянного представительства (ПП), проблема свелась бы к проблеме недостаточной капитализации фактического пользователя таких займов. На самом деле, займы, заключенные головным офисом предприятия, обычно служат его собственным нуждам лишь в определенной степени, а остальная часть заимствованных средств обеспечивает основной капитал для его постоянных представительств (ПП). 18.2 Подход, ранее предложенный в настоящем Комментарии, а именно прямое и косвенное распределение фактических долговых обязательств, не оказался практическим решением, в частности потому, что его применение в единообразной манере было маловероятным. Кроме того, хорошо известно, что косвенное распределение общих процентных платежей, или части процентов, которая остается после определенных прямых ассигнований, сталкивается с практическими трудностями. Также хорошо известно, что прямое распределение общих процентных расходов может неточно отражать стоимость финансирования постоянного представительства (ПП), поскольку налогоплательщик может контролировать, где учитываются займы, и может потребоваться внесение корректировок для отражения экономической реальности. 18.3 Следовательно, большинство стран-членов сочли, что было бы предпочтительнее искать практическое решение, которое учитывало бы структуру капитала, соответствующую как организации, так и выполняемым функциям. По этой причине запрет на вычеты по внутренним долгам и дебиторской задолженности должен продолжать применяться в целом, с учетом особых проблем банков, упомянутых ниже (этот вопрос более подробно обсуждается в Докладе Комитета, озаглавленном «Приписывание дохода постоянным представительствам (ПП)», который будет опубликован в 1994 году; см. также доклад о недостаточной капитализации, опубликованный в 1987 году в серии «Вопросы международного налогообложения» [№ 2]). R (13)

8. Заменить пункты 19 и 20 следующими новыми пунктами 19 и 20:

19. Однако признается, что особые соображения применяются к процентным платежам, производимым различными частями финансового предприятия (например, банком) друг другу по авансам и т.п. (в отличие от капитала, выделенного им), ввиду того факта, что выдача и получение авансов тесно связаны с обычной деятельностью таких предприятий. Эта проблема, а также другие проблемы, связанные с передачей финансовых активов, рассматриваются в докладе о многонациональных банковских предприятиях, включенном в публикацию ОЭСР 1984 года, озаглавленную «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия – Три налоговых исследования». Настоящий Комментарий не отходит от позиций, выраженных в докладе по этой теме. Один вопрос, не обсуждавшийся в докладе, касается передачи долгов банкирами из одной части банка в другую; это обсуждается в пунктах 15.2–15.4 выше.

20. Вышеупомянутый доклад также затрагивает вопрос приписывания капитала постоянному представительству (ПП) банка в ситуациях, когда фактические активы были переданы такому отделению, и в ситуациях, когда они не были переданы. На практике продолжают возникать трудности из-за расхождений во мнениях стран-членов по этим вопросам, и настоящий Комментарий может лишь подчеркнуть желательность достижения соглашения о взаимно согласованных методах решения этих проблем.

9. В начале пункта 21 заменить слова «The third case» на «Another case».

R (13)

Налоговые льготы: переосмысление (принято Советом ОЭСР 23 октября 1997 г.)

Содержание

I. Введение ..... R(14)-4
а) Меняющаяся глобальная экономическая структура ..... R(14)-4
б) Налоговые льготы – время для переосмысления? ..... R(14)-7
в) Растущее значение Модельной налоговой конвенции за пределами зоны ОЭСР ..... R(14)-8
II. Историческое развитие положений о налоговых льготах ..... R(14)-8
III. Традиционные позиции стран по вопросу налоговых льгот ..... R(14)-10
R (14)
IV. Налоговые льготы: формирующийся консенсус относительно необходимости переоценки ..... R(14)-12
а) Новая глобальная экономическая структура ..... R(14)-12
б) Налоговые льготы как инструмент иностранной помощи ..... R(14)-13
в) Налоговые льготы могут стимулировать чрезмерную репатриацию прибыли ..... R(14)-13
г) Основное допущение, лежащее в основе налоговых льгот, недействительно ..... R(14)-14
д) Эффективность налоговых стимулов ..... R(14)-16
е) Злоупотребление положениями о налоговых льготах ..... R(14)-19
ж) Административные трудности ..... R(14)-20
V. Последние тенденции в положениях о налоговых льготах ..... R(14)-20
а) Категории налогоплательщиков ..... R(14)-20
б) Категории дохода ..... R(14)-21
в) Ограничение «предполагаемого уплаченного налога» ..... R(14)-21
г) Срок действия налоговых льгот ..... R(14)-22
д) Типы стран ..... R(14)-22
е) Общие положения против злоупотреблений ..... R(14)-22
VI. Передовые практики в разработке положений о налоговых льготах . . R(14)-23
а) Определение налоговых стимулов ..... R(14)-23
б) Определение видов деятельности ..... R(14)-24
в) Налоговые ставки ..... R(14)-24
г) Доход, освобожденный согласно внутреннему законодательству или договору ..... R(14)-24
д) Положение о борьбе со злоупотреблениями ..... R(14)-25
е) Ограничение по времени ..... R(14)-25
ж) Законодательство о контролируемых иностранных компаниях ..... R(14)-26
VII. Рекомендации ..... R(14)-26
Примечания ..... R(14)-28
Библиография ..... R(15)-28
ПРИЛОЖЕНИЕ I. Положения о налоговых льготах стран-членов, упомянутые в докладе ..... R(14)-30
ПРИЛОЖЕНИЕ II. Положения о налоговых льготах между странами-членами ОЭСР ..... R(14)-45
ПРИЛОЖЕНИЕ III. Положения о налоговых льготах в договорах между странами-членами ОЭСР и некоторыми странами, не являющимися членами ..... R(14)-48
ПРИЛОЖЕНИЕ IV. Схема уклонения от уплаты налогов I ..... R(14)-50
ПРИЛОЖЕНИЕ V. Схема уклонения от уплаты налогов II ..... R(14)-55
ПРИЛОЖЕНИЕ VI. Положения против злоупотреблений ..... R(14)-56
R (14) ПРИЛОЖЕНИЕ VII. Статья 23 B Комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... R(14)-57
ПРИЛОЖЕНИЕ VIII. Рекомендация Совета по предоставлению и разработке положений о налоговых льготах в налоговых конвенциях ..... R(14)-59

Налоговые льготы: переосмысление

Предисловие Изменения в международной обстановке привели как страны-члены, так и страны, не являющиеся членами ОЭСР, к пересмотру своего отношения к включению положений о налоговых льготах в свои налоговые договоры. Это переосмысление было, в частности, вызвано осознанием того, что положения о налоговых льготах в договорах предоставляют широкие возможности для налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. В настоящем докладе объясняется, почему страны-члены стали более неохотно предоставлять налоговые льготы в договорах. Он также содержит ряд предложений («передовые практики») по разработке положений о налоговых льготах для минимизации злоупотреблений. Утверждая Доклад Комитета по налоговым вопросам «Налоговые льготы: переосмысление» 23 октября 1997 г., Совет ОЭСР

принял Рекомендацию для правительств стран-членов и поручил Комитету продолжить работу по вопросам, касающимся налоговых льгот, и развивать диалог со странами, не являющимися членами, которые запрашивают налоговые льготы, с целью выработки более согласованной позиции по предоставлению и разработке положений о налоговых льготах (см. Приложение VIII).

R (14)

I. ВВЕДЕНИЕ a) Меняющаяся глобальная экономическая структура

1. Отмена контроля за движением капитала и продолжающаяся либерализация финансовых рынков увеличили потоки трансграничных инвестиций и ускорили темпы интеграции национальных экономик. Усовершенствованные глобальные коммуникационные технологии позволили крупным корпорациям и финансовым учреждениям разрабатывать глобальные стратегии. В то время как эти изменения привели к быстрому расширению трансграничной деятельности, что, в свою очередь, увеличило благосостояние наций, они также увеличили географическую мобильность национальных налоговых баз и возможности для уклонения от уплаты налогов и уклонения от налогообложения.

2. Глобализация также способствовала интеграции экономик, не входящих в ОЭСР, в мировую экономику. Многие страны Азии и Латинской Америки сегодня являются крупными игроками в мировой экономике и составляют значительную часть мировой торговли и инвестиций. Они входят в число крупнейших торговых партнеров и получателей входящих инвестиций из стран-членов ОЭСР. Этот быстрый экономический рост в азиатских и латиноамериканских регионах создал более сбалансированное распределение торговых и инвестиционных потоков между странами-членами и странами, не являющимися членами ОЭСР. R (14)

3. Переход от плановой к рыночной экономике странами бывшего советского блока привлек новых участников на международную экономическую арену, и уже некоторые из этих экономик, в частности Россия, играют все более важную роль в международной торговле.

4. Эти изменения размыли ряд традиционных различий, лежащих в основе существующих международных налоговых соглашений. За пределами зоны ОЭСР растет число стран, имеющих высокий доход на душу населения и развитую и диверсифицированную промышленную базу. Многие из этих стран быстро развивают свои секторы услуг и высоких технологий. Ряд из них (например, Аргентина, Чили, Сингапур, Китайский Тайбэй) имеют более высокий доход на душу населения, чем некоторые из менее развитых стран-членов.

5. Аналогичным образом, все чаще ставится под сомнение предположение, что все страны-члены ОЭСР являются крупными экспортерами капитала, а все страны, не являющиеся членами, — крупными импортерами капитала. Австралия, Чешская Республика, Канада, Венгрия, Мексика и Польша, например, являются крупными импортерами капитала, в то время как страны, не являющиеся членами, такие как Чили, Китайский Тайбэй, Сингапур, теперь являются крупными источниками прямых иностранных инвестиций.

6. Многие страны-члены ОЭСР разделяют озабоченность налоговой политикой стран, не являющихся членами, которые зависят от добычи и переработки природных ресурсов. Австралия, Канада, Норвегия, Великобритания и США являются крупными производителями природных ресурсов.

7. Сегодняшний мир слишком сложен и разнообразен, чтобы позволять традиционным и потенциально вводящим в заблуждение различиям влиять на подходы к ведению переговоров по налоговым договорам. Требуется переоценка, признающая, что, хотя за пределами зоны ОЭСР есть много стран, которые остаются развивающимися странами (например, большинство африканских стран), растущее число стран, не являющихся членами, теперь быстро догоняет страны-члены по уровню своего экономического развития.

8. Растущая общность интересов между странами-членами ОЭСР и некоторыми странами, не являющимися её членами, однако, должна рассматриваться в перспективе. В то время как инвестиционные потоки между странами-членами ОЭСР и странами, не являющимися её членами, в настоящее время становятся более сбалансированными, большинство развивающихся стран продолжают сильно зависеть от импорта капитала для своего развития, и это вряд ли изменится в ближайшем будущем.

9. Многие страны предоставляют стимулы для поощрения внутренних и иностранных инвестиций. Они могут принимать форму денежных грантов, льгот в натуральной форме (например, бесплатная земля), льготного доступа к государственным контрактам и налоговых стимулов. Настоящая записка касается вопросов, которые возникают, когда субсидии предоставляются посредством налоговой системы. R (14)

10. Признавая право государств источника строить свои налоговые системы в соответствии со своими собственными целями, цель настоящего отчёта состоит в том, чтобы способствовать коллективному пересмотру положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых (tax sparing), и содействовать разработке более последовательного подхода со стороны как стран-членов ОЭСР, так и стран, не являющихся её членами, к устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых.

11. Вначале может быть полезно дать краткое описание того, что такое «устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых». Для поощрения иностранных инвестиций многие страны предоставляют различные виды налоговых льгот иностранным инвесторам. Когда такая страна заключает конвенцию со страной, которая применяет метод освобождения (см. Статью 23 A Модельной налоговой конвенции), ограничение льготы, предоставленной налогоплательщику, не возникает, поскольку другая страна должна предоставить освобождение независимо от суммы налога, если таковой имеется, наложенного в государстве источника. Метод освобождения обычно применяется к прямым инвестициям (например, инвестициям, сделанным через дочерние компании или постоянные представительства (ПП)). Но если другая страна применяет метод кредита (зачета) (см. Статью 23 B Модельной налоговой конвенции), льгота может быть нивелирована в той степени, в которой такая другая страна разрешит вычет только фактически уплаченного налога в государстве источника. Это может рассматриваться как препятствующее налоговому стимулирующему законодательству другой страны.

OECD MODEL CONVENTION

Вставка I. Пример Компания A, являющаяся резидентом страны X, учреждает дочернюю компанию S в стране Y. S получает 100 единиц чистого дохода в течение первого года своей деятельности. Ставка налога на прибыль в стране Y составляет 30 процентов. Ввиду применимого законодательства о налоговых стимулах в стране Y, S не платит налог на прибыль в течение первых пяти лет деятельности. Соответственно, налоги, подлежащие уплате, но не взимаемые (spared) S в стране Y в год 1, составляют 30. Во год 2, S выплачивает 50 единиц своего чистого дохода в виде дивидендов A в стране X. Ставка корпоративного налога на прибыль в стране X составляет 40 процентов. Налога у источника на исходящие дивиденды в стране Y нет. Страна X облагает иностранные дивиденды по полной ставке корпоративного налога на прибыль, но разрешает зачет иностранных налогов, включая корпоративный налог на прибыль, уплаченный иностранными дочерними компаниями с дохода, из которого выплачиваются дивиденды («базовый налог» на распределенный доход). Поскольку в стране Y не был взиман налог с распределенного дохода, A уплатит 20 единиц корпоративного налога на прибыль с дивидендов в стране X (40 процентов от 50).

R (14)

12. Чтобы избежать такого результата, некоторые страны договорились включать положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договоры с развивающимися странами. В случае страны, применяющей метод кредита, положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, по сути, позволяют инвестору получить кредит (зачет) иностранного налога за налоги, которые были «устранены» (т.е. фактически не уплачены) в соответствии со стимулирующим режимом государства источника. Аналогичным образом, в той степени, в которой страна, применяющая метод освобождения, применяет метод кредита (зачета), например, в отношении портфельных дивидендов или процентов (см. Статью 23 A Модельной налоговой конвенции), положение об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, позволит произвести зачет налога, который был устранён в государстве источника.

Вставка II. Пример Согласно приведенному выше примеру, положение об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в налоговом договоре между страной X и страной Y обязывало бы страну X предоставить A кредит (зачет) на сумму налогов, которые были бы уплачены S с распределенного дохода при отсутствии стимулирующего законодательства в стране

Y. Налог, подлежащий уплате с дивидендов в стране X, составляет 20 (40 процентов от 50). Однако, A теперь предоставляется кредит (зачет) в размере 15 (30 процентов от 50), что представляет собой налог, который был бы уплачен в стране Y, если бы S не воспользовалась стимулирующим законодательством. Благодаря положению об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договоре, A уплатит только 5 единиц подоходного налога в стране X с дивидендов.

УСТРАНЕНИЕ НАЛОГОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ, НО НЕ ВЗИМАЕМЫХ (TAX SPARING): ПЕРЕСМОТР

b) Устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых – время для пересмотра?

13. Новая глобальная обстановка поощряла, а в некоторых случаях даже принуждала страны пересмотреть устоявшиеся налоговые структуры и политику, на которой основаны налоговые соглашения. Соглашения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, не избежали этой проверки. Положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, имеют более чем сорокалетнюю историю в двусторонних налоговых договорах, включая договоры между странами-членами ОЭСР, но сегодняшний мир сильно отличается от того, когда формировались позиции стран-членов и стран, не являющихся членами, в отношении устранения налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых.

14. Подавляющее большинство стран-членов ОЭСР придерживаются мнения, что предоставление устранения налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договорах не является эффективным способом содействия иностранным инвестициям и продвижения национальных экономических целей. Эти взгляды были подкреплены общим разочаровывающим опытом большинства стран-членов и многих стран с переходной экономикой в отношении использования налоговых стимулов: тенденция, хорошо задокументированная в недавней публикации ОЭСР под названием «Налогообложение прямых иностранных инвестиций» (1995). Более того, недавний опыт показывает, что положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, предоставляют широкие возможности для налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, что подрывает налоговые базы как государства резидентства, так и государства источника. R (14)

15. Также существует много неверных представлений о взглядах иностранных инвесторов на устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых. Инвестиционные решения, принимаемые международными инвесторами, являющимися резидентами стран, применяющих метод кредита, редко зависят от наличия или отсутствия положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договорах или даже находятся под их влиянием. Это подтверждается опытом международного делового сообщества, которое призывает страны заключать договоры независимо от того, может ли быть получено устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых.

16. В то же время, некоторые страны, не являющиеся членами, начинают беспокоиться об уступках, на которые им приходится идти, чтобы получить устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, при ведении переговоров по налоговым договорам. Эти уступки могут принимать форму более низких ставок налога у источника или более строгих правил, касающихся постоянного представительства (ПП). Эти страны задаются вопросом, не слишком ли высока цена получения устранения налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, учитывая ограниченные выгоды от таких положений.

17. В настоящем отчёте представлен краткий обзор исторического фона положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых (Раздел II), и традиционных позиций стран по устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых (Раздел III). Представлен обзор причин изменения подходов стран-членов к устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых (Раздел IV). Он также содержит анализ последних тенденций и текущей практики стран-членов (Раздел V), а также некоторые передовые практики в отношении разработки положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых (Раздел VI). Наконец, в Разделе VII даны некоторые рекомендации. Приложение I воспроизводит в алфавитном порядке положения стран-членов об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, упомянутые в настоящем отчёте, а Приложения II и III содержат таблицы существующих положений об

устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договорах между странами-членами ОЭСР и

OECD MODEL CONVENTION

между странами-членами ОЭСР и отдельными странами, не являющимися членами. Приложения IV и V содержат примеры схем уклонения от уплаты налогов, выявленных в странах-членах. Приложение VI воспроизводит примеры типовых положений стран-членов об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, направленных против злоупотреблений, а Приложение VII воспроизводит раздел об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Рекомендация Совета ОЭСР о предоставлении и разработке положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в налоговых конвенциях воспроизведена в Приложении VIII.

18. Для целей настоящего отчёта термин «страна резидентства» относится к стране, которая предоставляет устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в налоговом договоре. Термины «принимающая страна» и «государство источника» относятся к стране, которой предоставляется устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых.

c) Растущее значение Модельной налоговой конвенции за пределами зоны ОЭСР

19. Меняющаяся глобальная экономическая структура и растущая экономическая мощь многих стран, не являющихся членами, как в Азии, так и в Латинской Америке, привели к пересмотру отношения стран, не являющихся членами, к налоговым договорам.

20. Многие развитые страны, не являющиеся членами, сегодня находятся в процессе расширения и обновления своей сети налоговых договоров. Некоторые из них, особенно в Латинской Америке (следуя примеру Мексики и учитывая развитие региональных торговых блоков), пересматривают свою политику отказа от переговоров по налоговым договорам. Поскольку несколько из этих стран являются как экспортёрами, так и импортёрами капитала, они начали рассматривать свои политические интересы как государств источника, так и государств резидентства, а не как одного или другого. Это привело к формирующемуся признанию среди многих развитых стран, не являющихся членами, того, что налоговые договоры, следующие Модельной конвенции ОЭСР, обеспечивают благоприятный налоговый климат для содействия трансграничным потокам инвестиций и торговли, хотя они не всегда будут стремиться следовать всем положениям Модели.

21. Большая часть из примерно 1500 двусторонних налоговых договоров, действующих в настоящее время по всему миру, основаны на Модельной налоговой конвенции. Модель широко используется не только в переговорах по договорам между странами-членами и странами, не являющимися членами, но и в переговорах между странами, не являющимися членами. Важность Модели ОЭСР дополнительно подтверждается тем фактом, что около 90 процентов текста Модельной налоговой конвенции ООН основано на Модели ОЭСР. Растущий интерес среди стран, не являющихся членами, к более тесному сотрудничеству с работой Комитета по налоговым вопросам в этой области также подтверждает эту точку зрения.

II. ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ПОЛОЖЕНИЙ ОБ УСТРАНЕНИИ НАЛОГОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ, НО НЕ ВЗИМАЕМЫХ (TAX SPARING)

22. Одно из ранних упоминаний об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, можно найти в отчёте Британской Королевской комиссии 1953 года (на которое ссылался профессор Сюррей на слушаниях в Сенате США 9 августа 1957 г.). Комиссия рассмотрела вопрос об оказании помощи британским инвестициям за рубежом посредством налоговой политики и рекомендовала принять концепцию устранения налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых. Парламент обсуждал этот вопрос в 1953 году и повторно в 1956 году. Предложение Комиссии было окончательно отклонено Канцлером казначейства в 1957 году. Однако дебаты по этому вопросу продолжались в последующие годы, и в 1961 году было принято законодательство, позволяющее Великобритании предоставлять льготы развивающимся странам за налоги, подлежащие уплате, но не взимаемые (spared) в рамках иностранных стимулирующих программ, разработанных для содействия промышленному, коммерческому, научному, образовательному или иному развитию.

23. Устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, впервые появилось в контексте договора в 1957 году в договоре, заключенном между Соединёнными Штатами и Пакистаном.

Положение об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, договора между США и Пакистаном воспроизведено во Вставке III ниже:

Вставка III. Пакистан-США (1957) – Статья XV Для целей настоящего кредита (зачета) считается, что корпорация США, являющаяся резидентом, уплатила сумму, на которую такие налоги Пакистана (помимо налога на прибыль от предпринимательской деятельности) были снижены в соответствии с положениями раздела 15B Закона о подоходном налоге 1922 года (XI от 1922 года) в редакции, действовавшей на дату подписания настоящей Конвенции: При условии, что любое продление законом срока, в течение которого промышленное предприятие может быть создано или начато, с целью получения снижения, предусмотренного в разделе 15B, считается действующим на дату подписания настоящей Конвенции. [...] R (14)

24. Что касается сферы охватываемых льгот, договор между Пакистаном и США (1957) предусматривал временное устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в отношении прибыли от предпринимательской деятельности (постоянного представительства (ПП)), полученной указанными предприятиями, учрежденными в 1958 году, которые были частично или полностью освобождены от налогов согласно определённому пакистанскому законодательству. Что касается ограничений, устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, применялось только к налоговым скидкам или освобождениям, предоставленным в соответствии с указанным законом, действовавшим на дату подписания договора. Кредит (зачет) по устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, был доступен только для инвестиций, приносивших доход не более 5 процентов.

25. Однако Сенат США решительно отклонил положение об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в предлагаемом договоре между США и Пакистаном и отказался ратифицировать договор в его первоначальной форме из-за включения положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых. Соединённые Штаты с тех пор неизменно выступали против включения положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в свои договоры.

26. Несмотря на последовательное противодействие США устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, включение положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договоры другими странами увеличивалось по всему миру на протяжении 1960-х и 1970-х годов. Более того, положение об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, нератифицированного договора между США и Пакистаном (а также другие положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договорах США, которые были заключены в конце 1950-х годов, но так и не вступили в силу) повлияло на разработку положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в других договорах, особенно в отношении сферы охватываемых льгот и ограничений.

27. В некоторых случаях положения были шире, чем первоначальные предложения в договорах США. Например, в ряд договоров были добавлены формулировки, которые позволяли продолжить устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, после внесения изменений в стимулирующие положения: (a) уточняющие продолжение применения в случае незначительного изменения указанных мер [например, Пакистан-Великобритания 1961], (b) позволяющие двусторонне договориться о распространении устранения налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, на последующие существенно схожие меры [например, Пакистан-Великобритания (1961)] или (c) позволяющие широкие возможности для расширения [например, Италия-Замбия (1972)].

28. Льготы по устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, также были расширены и стали включать снижение налога в государстве источника по согласованным договорным ставкам, применимым к выплатам дивидендов, процентов и роялти [например, Франция-Израиль (1963), Япония-Корея (1970)]. R (14) 29. Ещё одним изменением стало то, что сумма налога у источника, «считающаяся уплаченной» при выплате дивидендов, процентов и роялти, была зафиксирована в ряде налоговых договоров [например, Германия-Индонезия (1977), Протокол Бразилия-Япония (1976)].

30. Также были введены временные ограничения, как правило, одного из следующих двух типов: a) ограничивающие применение льгот по устранению налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, определённым количеством лет в отношении конкретного источника [например,

Великобритания-Индонезия (1974)] или b) ограничивающие действие положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых («оговорка о прекращении действия»), путём указания на истечение срока действия положения [например, Швеция-Филиппины (1966)] или применением обязательного пересмотра [например, договор между Австралией и Сингапуром, подписанный в 1969 году, истёк бы в 1974 году, если бы не было соглашения между правительствами в форме обмена нотами]. Вопрос о введении «оговорок о прекращении действия» был поднят относительно рано, но их использование, похоже, не получило широкого распространения до середины 1980-х годов.

31. Обсуждение вопроса об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, было включено в Комментарий к Статье 23 Проекта конвенции об избежании двойного налогообложения 1963 года. Это обсуждение было расширено в Модельной налоговой конвенции 1977 года. Комментарий ссылается на различные формулировки, кратко описывая их характер. (пункты 72-78 Комментария к Статье 23 Модели воспроизведены в Приложении VII).

III. ТРАДИЦИОННЫЕ ПОЗИЦИИ СТРАН ПО ВОПРОСУ УСТРАНЕНИЯ НАЛОГОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ УПЛАТЕ, НО НЕ ВЗИМАЕМЫХ (TAX SPARING)

32. Многие страны-члены ОЭСР, которые критически относились или выступали против включения положений об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в договоры, применяют метод кредита (зачета) для устранения двойного налогообложения. Эти страны обычно придерживаются мнения, что общая налоговая система конкретной страны должна быть нейтральной, так что налоговые последствия инвестиционных решений должны быть одинаковыми независимо от того, сделаны ли инвестиции внутри страны или за рубежом. Налоговые соображения не должны влиять на решения инвесторов инвестировать внутри страны или за рубежом.

33. Для достижения этой цели многие такие страны применяют метод кредита (зачета) иностранного налога при налогообложении доходов из иностранных источников. Положения об устранении налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, несовместимы с политикой, лежащей в основе метода кредита (зачета), поскольку они сохраняют эффективность иностранных налоговых стимулов, делая более выгодным, с точки зрения налогообложения, инвестирование за рубежом, чем внутри страны.

34. За исключением Соединённых Штатов, развитые страны тем не менее предоставляли устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, развивающимся странам в договорах. Причин несколько.

35. Большинство стран-членов традиционно рассматривали устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, как часть политики иностранной помощи и предоставляли его с целью содействия промышленному, коммерческому, научному или иному развитию в развивающихся странах. Некоторые страны-члены предоставляли устранение налогов, подлежащих уплате, но не взимаемых, в качестве вопроса налоговой политики. Эта политика отчасти была вызвана опасением, что последовательное применение метода кредита (зачета) поставит их инвесторов-резидентов в невыгодное конкурентное положение по сравнению с местными или другими иностранными инвесторами, способными в полной мере воспользоваться налоговыми стимулами в принимающей стране. R (14)

36. Льготирование налога (tax sparing) также часто используется в качестве разменной монеты на переговорах по заключению договоров. Некоторые страны-члены готовы предлагать льготирование налога в обмен на другие льготы; например, более низкие налоги у источника в отношении дивидендов, процентов и роялти. Кроме того, некоторые развивающиеся страны просто отказываются заключать договоры, если льготирование налога не предоставляется. В связи с этим многие страны-члены ОЭСР признали необходимость предоставления льготирования налога для заключения договоров с определенными развивающимися странами (однако, см. раздел II, пункт 5 относительно позиции Соединенных Штатов).

37. Льготирование налога (tax sparing) также является проблемой для стран, которые обычно классифицируются как «страны с методом освобождения» в той степени, в какой эти страны по-прежнему применяют метод кредита (зачета) иностранного налога к определенным категориям иностранного дохода, обычно к пассивному портфельному доходу, и/или используют общую систему освобождения, которая предусматривает возможность перехода на метод кредита (зачета)

в определенных ситуациях (правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов могут предусматривать, что дивиденды от прямых иностранных инвестиций или прибыль от предпринимательской деятельности освобождаются от налогообложения только в том случае, если доход был подвергнут определенному минимальному налогообложению в иностранном государстве).

38. Страны, ориентированные на метод освобождения, обычно придают большее значение созданию такой налоговой среды, в которой их МНК (многонациональные корпорации) могут действовать на равных условиях с местными инвесторами на внешних рынках, чем созданию налогово-нейтральной среды в отношении других инвесторов-резидентов. Это особенно актуально для малых стран, которые имеют небольшие внутренние рынки, но относительно большое число компаний, осуществляющих деятельность по всему миру. В этих странах иностранные инвестиции, как правило, дополняют, а не заменяют внутренние инвестиции, поскольку внутренние рынки предоставляют мало инвестиционных возможностей для их МНК-резидентов.

39. Эти страны часто были более готовы предоставлять льготирование налога развивающимся странам. Частично на них повлияли соображения, упомянутые в пунктах 4 и 5 данного раздела. Частично это просто считалось соответствующим их общим целям налоговой политики.

IV. ЛЬГОТИРОВАНИЕ НАЛОГА (TAX SPARING): ФОРМИРУЮЩИЙСЯ КОНСЕНСУС О НЕОБХОДИМОСТИ ПЕРЕОЦЕНКИ

40. Переоценка преимуществ льготирования налога ведется во многих странах, как в зоне ОЭСР, так и за ее пределами. Эта переоценка была вызвана тенденциями, упомянутыми в разделе I данного документа, повышением R (14) осведомленности о потенциале злоупотребления положениями о льготировании налога, а также повышением осведомленности о неэффективности налоговых стимулов для содействия экономическому развитию.

a) Новая глобальная экономическая структура

Возрастающая экономическая мощь стран, не являющихся членами

41. С годами основным политическим обоснованием предоставления льготирования налога (tax sparing) стала необходимость содействовать экономическому развитию в развивающихся странах. Некоторые страны, которые были развивающимися странами в 1960-х и 1970-х годах, теперь экономически гораздо более развиты. Некоторые страны, не являющиеся членами, достигли сегодня экономического уровня, который эквивалентен или даже превосходит уровень некоторых стран-членов. Эти события заставили многие страны-члены ОЭСР с большей неохотой предоставлять положения о льготировании налога в новых или пересмотренных договорах.

Последствия предоставления льготирования налога для государств резидентства

42. Механизм льготирования налога (tax sparing) был разработан в то время, когда объем мировой торговли и инвестиций был относительно скромным, национальные рынки жестко регулировались, и существовал обширный контроль над входящими и исходящими инвестициями. Поскольку глобализация радикально увеличила объем трансграничной торговли и инвестиций, а также снизила или устранила традиционные барьеры для такой деятельности, потенциально неблагоприятные последствия для экономики государства резидентства от предоставления льготирования налога стали более очевидными в последние годы. Вследствие сложности ограничения льготирования налога типично внутренней деятельностью, части промышленности государства резидентства могут непреднамеренно оказаться в условиях конкуренции с предприятиями, подпадающими под действие стимулирующего законодательства в принимающем государстве, (косвенно) получающими выгоду от льготирования налога (относительно экономических искажений и злоупотреблений см. ниже).

b) Льготирование налога (tax sparing) как инструмент иностранной помощи

43. Как видно из критериев, используемых странами для предоставления льготирования налога (tax sparing), принимаются во внимание соображения иностранной помощи.

44. Прямая иностранная помощь является относительно прозрачным средством оказания содействия развивающимся странам. Получатель(и), сумма и предполагаемое использование иностранной помощи, как правило, могут быть установлены в относительно точных терминах. Многие механизмы контроля, связанные с иностранной помощью, отсутствуют при

льготировании налога. Государство резидентства обычно не участвует в идентификации, оценке, разработке, внедрении, мониторинге и оценке проектов, подпадающих под льготирование налога. Льготирование налога, рассматриваемое как помощь, также подвергается традиционной критике, применимой к любой форме связанной помощи; такая помощь связана с компаниями-резидентами в стране, предоставляющей льготирование налога. R (14) В целом, нет никаких ограничений на объем предоставляемого льготирования налога. Единственным ограничением является сумма дохода, генерируемого инвесторами в принимающем государстве. Часто для страны базирования невозможно точно оценить потери налоговых поступлений от своих механизмов льготирования налога. Кроме того, участники переговоров по налоговым договорам в основном предоставляют льготирование налога, не учитывая характер и объем другой прямой помощи, поступающей в эту развивающуюся страну. Ценность льготирования налога для инвесторов колеблется в зависимости от налоговых ставок в принимающем государстве и стране базирования. Однако некоторые комментаторы согласились, что льготирование налога имеет преимущество в виде автоматической передачи ресурсов, которая напрямую способствует развитию частного сектора (для более общего обсуждения преимуществ и недостатков помощи, предоставляемой напрямую или посредством налоговой системы, см. Раздел IB отчета ОЭСР 1984 года «Tax Expenditures. A Review of the issues and Current Practices»).

c) Льготирование налога (tax sparing) может стимулировать чрезмерную репатриацию прибыли

45. Цель налоговых стимулов, для которых обычно требуется льготирование налога (tax sparing), заключается в привлечении прямых иностранных инвестиций. Положения о льготировании налога могут иметь контрпродуктивный эффект в этом отношении, поскольку они стимулируют иностранных инвесторов репатриировать чрезмерную долю своей прибыли, а не реинвестировать эту прибыль в государстве источника для консолидации или расширения первоначальных инвестиций, тем самым способствуя дальнейшему экономическому развитию этой страны. Действительно, в случае иностранных инвестиций через местную дочернюю компанию, что является наиболее распространенной формой прямых иностранных инвестиций, страны, применяющие метод кредита (зачета), обычно откладывают налогообложение прибыли дочерней компании до тех пор, пока эта прибыль не будет распределена. Когда эта распределенная прибыль приносит с собой зачет по льготному налогообложению (tax sparing credit), последствия льготирования налога являются извращенными, поскольку это стимулирует возврат прибыли в государство резидентства, а не реинвестирование этой прибыли в стране деятельности. Следовательно, государствам источника, особенно тем, кто желает стимулировать реинвестирование, необходимо тщательно рассмотреть вопрос о достижении надлежащего баланса между необходимостью привлечения новых инвестиций и необходимостью стимулирования реинвестирования прибыли, полученной существующими иностранными инвесторами. Льготирование налога рискует нарушить этот баланс.

Box IV При пересмотре истекших положений о льготировании налога (tax sparing) странам-членам ОЭСР часто представляют данные о фактических потоках дивидендов и других доходов из принимающего государства, чтобы проиллюстрировать суммы, которые немедленно облагались бы налогом в государстве резидентства в отсутствие положения о льготировании налога. Однако эти данные часто неизбежно завышены, поскольку они основаны на существовании явного стимула (предоставление льготы по tax sparing) к досрочной репатриации прибыли. Независимо от существования какого-либо положения о льготировании налога, R (14) признается, что компании, действующие в странах с высокими темпами инфляции, как правило, репатриируют свою прибыль от этих операций как можно быстрее.

d) Основное предположение, лежащее в основе льготирования налога (tax sparing), неверно

46. Предыдущие комментарии также указывают на недостаток основного предположения, лежащего в основе льготирования налога (tax sparing), а именно, что без льготирования налога, налог, недополученный в результате предоставления налогового стимула, поступит в казну государства резидентства инвестора. Это предположение требует, чтобы доход, получивший выгоду от налогового стимула, облагался налогом также в государстве резидентства инвестора. Однако компании, как правило, максимизируют налоговые выгоды, полученные от стимулов, даже в отсутствие льготирования налога. Налогообложение в государстве резидентства может либо никогда не произойти, либо произойти только через несколько лет.

47. Во-первых, как уже отмечалось, в случае иностранных инвестиций через местную дочернюю компанию, что является наиболее распространенной формой прямых иностранных инвестиций, страны, применяющие метод кредита (зачета), не будут облагать налогом прибыль дочерней компании до тех пор, пока эта прибыль не будет распределена в виде дивидендов. Однако большая часть прибыли компаний никогда не распределяется в виде дивидендов, а реинвестируется в стране происхождения или за границей.

48. Кроме того, поскольку дивиденды могут быть выплачены только через много лет после получения основной прибыли, если бы кто-то захотел определить, в какой степени налог, взимаемый в государстве резидентства, компенсирует налог, недополученный в государстве источника посредством налогового стимула, потребовалось бы дисконтировать сумму налога государства резидентства, чтобы отразить ее текущую стоимость на момент получения дохода.

49. Наконец, следует также учитывать особенности систем кредита (зачета) иностранного налога. Когда льготирование налога не предоставляется и иностранная прибыль, которая не была обложена местным налогом из-за положения о налоговом стимуле, репатриируется (или включается в налоговую базу в текущий момент в случае деятельности филиалов), это не означает, как часто предполагается, что государство резидентства автоматически увеличит свою долю налоговых поступлений от местных инвестиций. Почти все государства резидентства, применяющие метод кредита (зачета), допускают широкое «усреднение» доходов и ставок подоходного налога для активной прибыли от предпринимательской деятельности. Таким образом, репатриация или начисление низконалогового или необлагаемого налогом иностранного дохода часто просто позволит инвестору использовать кредиты (зачеты) для «избыточных» налогов, уже уплаченных в отношении других инвестиций с более высоким налогообложением. В результате общего снижения налоговых ставок в странах-членах ОЭСР в последние годы, подавляющее большинство корпоративных инвесторов, по-видимому, находятся в позициях «избыточного» кредита (зачета) и, таким образом, могут эффективно использовать необлагаемый налогом иностранный доход. В результате, в большинстве случаев, инвестор, а не государство резидентства, фактически получает выгоду от местного налогового R (14) стимула.

50. Вышеизложенный пункт может быть проиллюстрирован опытом Соединенного Королевства. Великобритания разрешает зачет иностранного налога, уплаченного с определенного вида дохода, только против британского налога, подлежащего уплате с того же вида дохода. Иностранный налог, который не может быть зачтен таким образом, не может быть освобожден в другой год. Многие британские группы стремятся обойти эти ограничения, используя так называемые «компании-миксеры». Компания-«миксер» будет являться непосредственной дочерней компанией британской компании и, в свою очередь, будет владеть инвестициями в ряде других компаний. Некоторые из них будут находиться в юрисдикциях с высоким налогообложением, а другие – в юрисдикциях с низким налогообложением. Например, компания-«миксер» может получить от одной дочерней компании валовые дивиденды в размере 100, в отношении которых иностранный налог не уплачивается, и валовые дивиденды в размере 100 от другой дочерней компании, в отношении которых уплачивается иностранный налог (основной или косвенный налог, а также налог у источника) в размере 66. Из этих двух отдельных потоков дохода компания-«миксер» выплатит единый валовой дивиденд в размере 134 в Великобританию. Если компания-«миксер» является резидентом другого государства-члена ЕС, то налог у источника не будет удерживаться с дивиденда, выплачиваемого британской компании. Последняя будет рассматриваться для целей британского налогообложения как получившая валовый дивиденд в размере 200, в отношении которого доступна льгота по кредиту (зачету) в размере 66. Это именно та сумма, которая необходима для отмены налогового обязательства Великобритании по дивидендам в размере 33 процентов. В Законе о финансах 1997 года Парламент Великобритании принял законодательство для противодействия схемам уклонения от уплаты налогов, которые выводили злоупотребление использованием компаний-«миксеров» за приемлемые пределы, например, путем «покупки» высокооблагаемого налогом иностранного дохода у ранее несвязанной группы.

Box V Деловое сообщество США, представленное в иностранных государствах, которые не желали заключать налоговые договоры с США без льготирования налога (tax sparing), в последние годы побудило эти страны вступить в переговоры по договору с США, несмотря на последовательное противодействие США предоставлению льготирования налога. Многие американские компании признали, что им не требуется льготирование налога для инвестирования

в развивающуюся страну. Эти компании признают, что именно отсутствие налогового договора, а не отсутствие льготирования налога, сдерживает дальнейшие инвестиции.

e) Эффективность налоговых стимулов

51. Как обсуждается ниже, еще одной причиной растущего противодействия использованию R (14) льготирования налога (tax sparing) является общий разочаровывающий опыт стран-членов ОЭСР и других стран в отношении использования налоговых стимулов. Налоговые стимулы рассматриваются все большим числом стран как искажающие и как неподходящий инструмент для экономического развития (см. отчет ОЭСР 1995 года «Taxation and Foreign Direct Investment. The Experience of the Economics in Transition»). В течение последнего десятилетия политика большинства стран-членов ОЭСР поэтому заключалась в отказе от использования налоговых стимулов и вместо этого в расширении базы подоходного налога и снижении налоговых ставок. Хотя развивающиеся страны, конечно, свободны устанавливать собственную политику в отношении механизмов налоговых стимулов, страны-члены также свободны ставить под сомнение эффект, который такие механизмы могут оказывать на их собственную налоговую базу через льготирование налога.

52. Хотя все страны-члены ОЭСР продолжают использовать некоторые формы налоговых стимулов, эти стимулы все больше сосредоточены на конкретных областях, особенно там, где существуют значительные внешние эффекты. Так, многие страны предоставляют конкретные налоговые стимулы для исследований и разработок (НИОКР) и для природоохранных целей. Тем не менее, общая тенденция заключалась в отказе от общих налоговых стимулов для содействия экономическому развитию. Следующие пункты обобщают опыт стран ОЭСР и бывших социалистических стран в использовании налоговых стимулов. Этот опыт также может быть применен к другим странам. Полное описание этого опыта можно найти в отчете ОЭСР 1995 года, упомянутом в предыдущем пункте.

Издержки и выгоды

53. Прямые издержки налогового стимула — это результирующие недополученные налоговые поступления. Ожидается, что небольшой вклад государственных средств приведет к значительному увеличению средств частного сектора для инвестиций. Однако большинство эмпирических данных свидетельствуют о том, что недополученные налоговые поступления превышают прирост желаемых инвестиций (например, канадский опыт показывает, что каждый доллар недополученных поступлений приносит только 80 центов новых инвестиций, которые не были бы осуществлены в отсутствие стимула). Причина заключается в том, что очень трудно нацелить исключительно на приростный объем инвестиций. Следовательно, значительная часть стимулов генерирует инвестиции, которые произошли бы в любом случае.

Адресность (Таргетирование)

54. Трудно обеспечить, чтобы компании, которые предназначены для использования стимулов, могли делать это с какой-либо степенью уверенности. Но еще труднее, как обнаружило большинство развивающихся стран, обеспечить, чтобы налогоплательщики, которых предполагается исключить, были эффективно отстранены от использования стимулов. Налогоплательщики естественным образом организуют свои дела, чтобы R (14) соответствовать условиям для получения стимулов. Например, если налоговые льготы доступны только иностранным инвесторам, отечественные инвесторы могут, чтобы получить право на налоговые льготы, создать иностранную дочернюю компанию, а затем направлять чисто внутренние инвестиции через эту иностранную компанию. Одно только негативное влияние налогового планирования может нейтрализовать общественные выгоды, иначе вытекающие из стимулов. Поэтому часто требуются правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Эти правила неизбежно сложны и часто противоречат определенности, которая требуется для получения любого положительного эффекта от меры.

55. Более того, поскольку иностранные инвесторы испытывают трудности с определением того, как долго будут сохраняться налоговые стимулы, эти стимулы, как правило, привлекают компании, занятые в таких секторах, как розничная торговля и сфера услуг. Однако эти категории деятельности являются высокомобильными («компании, легко меняющие местоположение»). Поэтому, когда срок действия стимулов истекает, деятельность часто перемещается в другие юрисдикции, предлагающие тот же тип стимулов. Мобильность деятельности, которая делает

компанию восприимчивой к стимулу, также ограничивает выгоду для принимающего государства. Эта неопределенность иногда также побуждает компании, учрежденные в принимающем государстве, извлекать прибыль из страны, а не реинвестировать ее там.

56. Еще одна проблема с льготами заключается в сложности, которую они привносят в налоговую систему. Льготы требуют определения соответствующих видов деятельности. Это само по себе усложняет налоговое законодательство. Это особенно актуально в тех случаях, когда льготы направлены на привлечение особых классов деятельности, таких как высокотехнологичные или научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР). Законодательство должно быть достаточно точным, чтобы налогоплательщики могли точно предсказать, имеют ли они право на применение положения. В противном случае налогоплательщики не смогут планировать свою деятельность, исходя из предположения, что они получат льготу. В этом случае ее получение является для них просто непредвиденной прибылью, не оказывающей положительного влияния на их поведение.

Конкуренция в налоговой сфере

57. Использование налоговых льгот также имеет потенциал для стимулирования конкуренции, особенно между странами одного региона или между странами, имеющими схожие промышленные структуры. Например, страна может быть искушена использовать налоговые льготы для привлечения так называемых «мобильных» производственных компаний или предлагать существенные налоговые льготы глобальным компаниям, желающим создать региональную базу (включая компании-штаб-квартиры) в своей стране для производства и снабжения. Ответом страны, которая считает себя конкурирующей со страной, предлагающей льготы, является введение какой-либо формы компенсирующей льготы. В конечном итоге, налоговые льготы, предлагаемые странами, никак не влияют на относительную привлекательность инвестирования между двумя странами. Единственным результатом такой конкуренции является то, что обе страны получают более низкие налоговые поступления.

Неналоговые факторы против налоговых факторов

58. При планировании и принятии инвестиционных решений предприятия основывают свои решения на широком спектре различных факторов, таких как политическая стабильность, размер и местоположение рынков, прибыльность, гарантии прав собственности, доступность и стоимость квалифицированной рабочей силы и сырья, правила валютного контроля, наличие дорог, железных дорог, портов и других транспортных средств, квалифицированная и эффективная государственная служба, а также налоговые последствия инвестиций. Таким образом, налогообложение является лишь одним из многих факторов, влияющих на инвестиционное поведение предприятий. В той мере, в какой компании учитывают налоговые факторы, они, как правило, придают большее значение общей структуре и администрированию налоговой системы, чем наличию налоговых льгот.

Лоббирование

59. Еще одна общая проблема с льготами заключается в том, что их внедрение в налоговую систему приводит к давлению со стороны других заслуживающих того секторов, требующих особого обращения. Всякий раз, когда льготы предоставляются одному виду деятельности, будут существовать другие виды деятельности, тесно связанные с предпочтительным видом деятельности, которые не подпадают под действие льготы. Они смогут утверждать, что находятся в невыгодном положении при конкуренции с компаниями, получающими льготы. Аналогичный аргумент часто выдвигается, когда льготы ориентированы только на иностранных инвесторов. Тогда возникает вопрос, почему правительство должно ставить отечественные компании в невыгодное положение по сравнению с компаниями, принадлежащими иностранцам? Такое лоббирование очень трудно выдержать, как только были предоставлены некоторые целевые льготы. Общий опыт показывает, что со временем льготы распространяются на другие виды деятельности и что их политически трудно отменить, несмотря на то, что причина их введения могла давно исчезнуть. Хотя любая одна целевая льгота может не повлечь значительных потерь доходов, общая сумма всех возникающих льгот может резко подорвать государственные доходы от бизнес-сектора.

f) Злоупотребление положениями об условном зачете налога

60. Растущая критика, выдвигаемая против положений об условном зачете налога, основана на осознании того, что эти положения в договорах сами по себе предоставляют широкие возможности для налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. Не только резиденты могут ненадлежащим образом использовать положения об условном зачете налога, но и государство резидентства может быть использовано в качестве кондуита резидентами третьих стран (договорный шоппинг). Затраты на такие схемы уклонения от уплаты налогов для государства резидентства могут быть огромными, особенно когда страна используется в качестве кондуита. Государство источника также может обнаружить, что его налоговая база размывается непредвиденными способами.

61. Наиболее распространенные схемы уклонения от уплаты налогов, включающие положения об условном зачете налога, можно разделить на четыре различные группы:

Злоупотребление трансфертным ценообразованием

62. Положения об условном зачете налога предоставляют внутренний стимул аффилированным компаниям в государстве резидентства (или третьих странах) завышать прибыль в принимающей стране посредством злоупотребления трансфертным ценообразованием. Это приводит к потере налога в государстве резидентства и требует выделения ценных ресурсов для выявления и расследования таких случаев. Хотя Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию (OECD 1995) призвано ограничить возможности для таких злоупотреблений, эффективность противодействующих мер во многом зависит от эффективности администрирования. Кроме того, хотя правила трансфертного ценообразования и распределения расходов разработаны для борьбы с такими схемами уклонения, они вряд ли будут действовать как эффективное противодействие во всех случаях.

Ситуации с кондуитными структурами

63. В типичной ситуации с кондуитной структурой инвестор из третьей страны пытается использовать наличие положений об условном зачете налога в договоре между страной резидентства и государством источника. Инвестор из третьей страны, желающий инвестировать в государство источника, учреждает компанию (или несколько компаний) в стране резидентства с целью направления инвестиций в государство источника через компанию-резидента. Таким образом, кондуитная компания получает право на льготы по условному зачету налога, предусмотренные в договоре (пример схемы кондуита см. в Приложении IV).

Маршрутизация

64. Маршрутизация особенно распространена в ситуациях, когда страна резидентства согласилась в рамках налогового договора предоставить условный зачет налога у источника по процентам или роялти. Например, банк-резидент, предоставляющий кредит иностранному инвестору, может быть искушен направить операцию через финансовое учреждение в развивающейся стране, чтобы получить выгоду от условного зачета налога, предоставленного в отношении налога у источника по процентам в договоре между страной резидентства и развивающейся страной (пример схемы маршрутизации см. в Приложении V).

Потенциальное злоупотребление правительства положениями об условном зачете налога

65. Положения об условном зачете налога также создают стимул для принимающих стран поддерживать искусственно высокие ставки налога. В некоторых случаях «специальные» налоговые ставки, по-видимому, были разработаны в первую очередь для обеспечения больших выгод по кредиту зачета условного налога для иностранных инвесторов из стран, применяющих метод кредита (зачета).

g) Административные трудности

66. Многие страны-члены ОЭСР столкнулись с административными трудностями при применении положений об условном зачете налога. Например, если положение об условном зачете налога ссылается на конкретные разделы законодательства принимающей страны, в соответствии с которыми налог этой страны отменяется или снижается с целью стимулирования экономического развития, часто бывает трудно, если не невозможно, установить, действительно ли налогоплательщик получил выгоду от льгот, указанных в этих разделах. Часто налогоплательщик не может это проверить, а компетентный орган принимающей страны не желает или не может оказать помощь.

V. ПОСЛЕДНИЕ ТЕНДЕНЦИИ В ПОЛОЖЕНИЯХ ОБ УСЛОВНОМ ЗАЧЕТЕ НАЛОГА

67. За последние 15 лет количество и разнообразие положений об условном зачете налога значительно возросли. В попытке решить некоторые из описанных выше проблем, положения, как правило, стали более целенаправленными.

68. Некоторые из новых особенностей, обнаруженных в положениях об условном зачете налога в последние годы, касаются категорий налогоплательщиков, стран или подпадающих под действие дохода, ограничений по условно уплаченному налогу, периода доступности и необходимости борьбы со злоупотреблениями.

a) Категории налогоплательщиков

69. Если сфера охвата налогоплательщиков не ограничена и условный зачет налога включает проценты и дивиденды, то чисто частные кредиты и инвестиции также будут охвачены, например, доход, полученный физическими лицами [например, Канада-Таиланд (1984)]. Поэтому ряд недавних договоров ограничивают применение условного зачета налога компаниями и/или инвестициями, сделанными налогоплательщиками со значительными долями участия [например, Канада-Аргентина (1993)].

b) Категории дохода

70. Категории дохода, охватываемые положениями об условном зачете налога, различаются между различными договорами. Часто делаются ссылки на соответствующие положения законодательства государства источника. Как правило, сфера применения положения об условном зачете налога ограничивается доходом, полученным от налоговых льгот, предназначенных для стимулирования экономического развития в принимающей стране. Многие страны теперь добавляют дополнительные условия, например, чтобы предотвратить включение инвестиционного дохода (т.е. процентов и прироста капитала) в прибыль от предпринимательской деятельности [например, Протокол Дания-Польша (1994)].

71. Доход от корпоративной деятельности, как правило, не требует положения об условном зачете налога для избежания налогообложения в государстве резидентства, поскольку корпоративная прибыль реинвестируется в принимающей стране. Когда условный зачет налога также предоставляется в отношении корпоративного дохода, дивиденды, выплачиваемые иностранными дочерними компаниями из соответствующего дохода, освобождаются от налогообложения по резидентству для сохранения эффекта освобождения или снижения налога принимающей страной.

72. Условный зачет налога в отношении процентного дохода вызвал ряд проблем, возможно, потому, что средства обладают высокой мобильностью, а сумма «условно уплаченного налога у источника» рассчитывается исходя из валовой суммы процентов, не все из которых обязательно относятся к принимающей стране. Был принят ряд различных подходов для уменьшения или устранения таких проблем. Помимо нераспространения условного зачета налога на процентный доход [например, положения в договорах Япония-Болгария (1991) и Япония-Вьетнам (1995) предусматривают условный зачет налога на дивиденды и роялти, но не на процентный доход], многие страны ограничивают условный зачет налога процентным доходом, который, как представляется, вряд ли приведет к злоупотреблениям [например, сфера действия заемщиков и кредиторов ограничивается нефинансовыми предприятиями, т.е. производителями, например, Аргентина-Канада (1993)].

c) Ограничение «условно уплаченного налога»

73. Общая выгода от условного зачета налога, которую могут получить налогоплательщики, являющиеся резидентами стран, применяющих метод кредита (зачета) в своих налоговых договорах, определяется сочетанием сферы применения положения и суммы «сэкономленного» налога. В то время как первое, как правило, оговаривается в договоре, последнее может быть увеличено односторонними изменениями общей налоговой ставки в принимающей стране. В недавние договоры был включен ряд гарантий, ограничивающих возможность принимающей страны в одностороннем порядке изменять ставку условно уплаченного налога.

74. Такие гарантии могут, например, ограничивать льготы по положению об условном зачете налога налоговыми льготами, доступными на дату подписания договора. Однако это может быть трудно администрировать на практике.

75. Еще один способ заключается в фиксировании в договоре процентной величины условно уплаченного налога. Например, договор может указывать применимые процентные ставки [например, Канада-Китай (1986)]. Ставка может быть зафиксирована на уровне (а) предельной ставки, предусмотренной в договоре [например, Германия-Индонезия (1977), и это также эффект положений об условном зачете налога в договорах Великобритании], (б) выше ставок по договору [например, Протокол Бразилия-Япония (1976)] или (в) ниже ставок по договору [например, Япония-Бангладеш (1991)].

76. Другие гарантийные положения такого рода гарантируют, что сумма «условно уплаченного налога», зафиксированная в договоре, не превышает сумму налога в соответствии с общим налоговым режимом, путем включения правил, ограничивающих сумму условно уплаченного налога уровнем налогообложения в соответствии с общим налоговым законодательством государства источника [например, Франция-Турция (1987) и Бангладеш-Нидерланды (1993)].

d) Срок действия условного зачета налога

77. Многие договоры ограничивают доступность льготы по условному зачету налога для каждого источника [в договорах Великобритании]. Как упоминалось ранее, временное ограничение может также применяться к самому положению об условном зачете налога. В последние годы стало более распространенным включать положения о прекращении действия («sunset» clauses) в положения об условном зачете налога [например, Болгария-Япония (1991), Австралия-Китай (1988), Дания-Польша (1994) и Монголия-Великобритания (1996)].

e) Типы стран

78. Многие страны ОЭСР, которые согласились включить положения об условном зачете налога в договоры, заключенные в 1960-х и 1970-х годах с не входящими в ОЭСР странами, достигшими к настоящему времени определенного уровня экономического развития, желают исключить или пересмотреть положения об условном зачете налога, учитывая, что экономическое обоснование таких положений прекратило свое действие. В некоторых случаях эти страны отменили положения об условном зачете налога, согласившись на изменения в договоре. В других случаях было добавлено положение о прекращении действия («sunset» clause). Некоторые страны начали использовать объективные критерии для определения стран, имеющих право на условный зачет налога. Для условного зачета налога рассматриваются только страны, экономический уровень которых ниже определенного эталонного показателя. Например, Япония использует стандарт классификации Всемирного банка в качестве ориентира для определения стран, имеющих право на это.

f) Общие положения о противодействии злоупотреблениям

79. Некоторые недавние договоры также содержат конкретное положение о противодействии злоупотреблениям для снижения потенциала злоупотреблений [например, Новая Зеландия-Сингапур (1993)]. Раздел IV и Приложение VI содержат более подробную информацию.

VI. ЛУЧШИЕ ПРАКТИКИ В РАЗРАБОТКЕ ПОЛОЖЕНИЙ ОБ УСЛОВНОМ ЗАЧЕТЕ НАЛОГА

80. Следующие пункты описывают ряд дополнительных особенностей, которые были использованы при разработке положений об условном зачете налога и которые могут помочь странам, решившим использовать условный зачет налога, добиться более точного нацеливания положения и снижения потенциала злоупотреблений как в государстве резидентства, так и в государстве источника.

a) Определение налоговых льгот

81. Многие страны определили, что налоговые льготы, охватываемые положением об условном зачете налога, должны быть точно определены – как правило, путем указания соответствующих льгот – для обеспечения того, чтобы условный зачет налога предоставлялся только в отношении согласованных уступок. Эти страны пришли к выводу, что общие ссылки на «специальные законы о стимулировании, направленные на содействие экономическому развитию» предоставляют принимающей стране слишком широкие дискреционные полномочия для определения вида и размера помощи по условному зачету налога, которая должна быть предоставлена государством резидентства. Это обычно делается путем прямой ссылки на национальное законодательство. Ссылка, как правило, является «статичной» (т.е. ссылка делается на национальное

законодательство в том виде, в котором оно было разработано на дату подписания), чтобы избежать последующего расширения принимающей страной сферы действия положения об условном зачете налога. Однако, чтобы избежать риска того, что такое ограничение помешает внесению незначительных поправок в положения о налоговых льготах, некоторые договоры разрешают вносить незначительные изменения в законодательство о льготах при условии, что его общий характер не затрагивается. Многие из этих договоров также включают положение, которое допускает новые льготы, имеющие существенно аналогичный характер [например, Статья 25(4) Конвенции Испания-Индия (1993)]. Компетентные органы Договаривающихся государств иногда должны соглашаться с тем, что новые льготы имеют существенно тот же характер [например, Статья 23(5) Конвенции Австралия-Вьетнам (1992)].

82. Еще одна возможность заключалась бы в обеспечении того, чтобы условный зачет налога не предоставлялся общим и широко применимым стимулирующим механизмам, таким как широкомасштабные налоговые каникулы.

83. Как отмечалось в Разделе V(b) выше, положения об условном зачете налога часто не применяются к пассивному доходу, такому как проценты и роялти, и относительно немногие положения предусматривают «согласованный зачет» (т.е. предусматривают, что иностранный налоговый кредит будет предоставлен по фиксированной ставке, указанной в договоре, независимо от фактической ставки налога у источника, взимаемого в государстве источника). Это, по-видимому, отражает обеспокоенность по поводу налоговых льгот, направленных на пассивные инвестиции, а также обеспокоенность по поводу потенциала злоупотреблений (см. Раздел IV(f) выше), связанных с этими формами условного зачета налога.

b) Определение видов деятельности

84. Когда конкретное законодательство о налоговых льготах определяется в широких терминах или когда законодательство о льготах может предположительно применяться к ненадлежащим видам деятельности, иногда оказывалось необходимым ограничивать применимость положения об условном зачете налога определенными указанными видами деятельности, например, перечисленными активными видами предпринимательской деятельности, исключая финансовую посредническую деятельность, такую как банковское дело и страхование, или деятельность, которая способствует развитию капитальной базы принимающей страны, такую как общественная инфраструктура, заводы, оборудование, навыки и знания [например, Статья 24(2) Конвенции Норвегия-Мексика (1995)]. Кроме того, чтобы избежать конкуренции экспортно-ориентированных предприятий в развивающихся странах на условиях «без налога» с предприятиями в других странах, которые должны платить налог по полным ставкам, льгота по условному зачету налога предоставлялась только типично внутренне-ориентированным видам деятельности [например, Статья 23(3)(b) Конвенции Соединенное Королевство-Папуа-Новая Гвинея (1991) и Статья 22(2) Конвенции Швеция-Мальта (1995)].

c) Налоговые ставки

85. В тех случаях, когда кредиты по условному зачету налога основаны на внутренней налоговой ставке принимающей страны, в некоторых случаях было согласовано ограничение максимальной внутренней ставки, которая могла бы применяться для кредитов по условному зачету налога, с целью предотвращения увеличения налога с ограниченным применением, направленного на увеличение стоимости кредитов по условно уплаченному налогу [например, Статья 23(4) Конвенции Австралия-Вьетнам (1992)].

86. Аналогично, в некоторых случаях, когда Договаривающиеся страны согласовали максимальную налоговую ставку или ставку условно уплаченного налога, которую принимающая страна может взимать с определенных видов дохода, было сочтено нецелесообразным разрешать, для целей расчета кредитов по условному зачету налога, чтобы эти ставки были выше тех, что установлены национальным законодательством. В некоторых случаях в договоре было уточнено, что применяется внутренняя ставка, если эта ставка ниже указанной ставки по договору [например, Статья 23(1) Конвенции Германия-Турция (1985)].

87. Зачеты налога в связи с налоговыми изъятиями также могут основываться на максимальных договорных ставках. Например, когда Конвенция ограничивает налог у источника на дивиденды 5 процентами, и государство источника полностью отказывается от своего налога у источника на дивиденды в рамках стимулирующего законодательства, признанного в соответствии с

Конвенцией, ставка налога, в отношении которой государство резидентства предоставит зачет налога в связи с налоговыми изъятиями, затем ограничивается 5 процентами.

d) Доход, освобожденный согласно внутреннему законодательству или договору

88. Некоторые страны-члены ОЭСР применяют метод кредита (зачета) только к определенным видам дохода. Например, хотя метод кредита (зачета) может использоваться в отношении дохода, полученного компаниями-резидентами через иностранные постоянные представительства (ПП); дивиденды, выплачиваемые иностранными дочерними компаниями, могут быть освобождены от налогообложения согласно внутреннему законодательству или договору. Налоговые изъятия никогда не должны рассматриваться в отношении последнего типа дохода. Максимум, что может сделать страна, это освободить иностранный доход от налогообложения. В таком случае не должен предоставляться дополнительный зачет налога в связи с налоговыми изъятиями.

e) Положение о борьбе со злоупотреблениями

89. Недавний опыт показал, что положения о налоговых изъятиях очень уязвимы для злоупотреблений (см. Приложение IV и Приложение V). Ряд договоров теперь включают положение о борьбе со злоупотреблениями в отношении налоговых изъятий [например, Статья 23(1) Конвенции между Испанией и Аргентиной (1992), Статья 23(7) Конвенции между Австралией и Вьетнамом (1992), см. также Приложение VI]. В качестве альтернативы, если государство резидентства имеет существующую норму о противодействии злоупотреблениям в своем внутреннем налоговом законодательстве, Договаривающиеся государства могут прямо договориться о том, чтобы положение о налоговых изъятиях в договоре подчинялось этой внутренней норме о противодействии злоупотреблениям.

f) Ограничение по времени R (14) На уровне инвестора

90. Налоговые стимулы, как правило, предназначены для поощрения запуска новых операций. Поэтому в некоторых договорах было сочтено целесообразным установить временное ограничение на доступность льготы в связи с налоговыми изъятиями для каждого налогоплательщика, тем самым предотвращая превращение налоговых изъятий в постоянную уступку [например, Статья 21(3) Конвенции между Великобританией и Индонезией (1993)]. Кроме того, чтобы не допустить злоупотребления этим правилом налогоплательщиками путем простой передачи деятельности другому юридическому лицу до истечения каждого временного ограничения, может быть целесообразно предусмотреть, что продолжительность должна измеряться с учетом также ассоциированных предприятий, осуществляющих ту же или аналогичную деятельность. Как отмечалось ранее, многие положения о налоговых изъятиях сегодня также содержат традиционные положения об истечении срока действия (sunset clauses), применимые ко всем налогоплательщикам [см., например, Статью 25(5) Конвенции между Монголией и Великобританией (1996), см. также Раздел V(d) выше].

Уровень экономического развития страны

91. Налоговые изъятия являются прежде всего инструментом для стимулирования экономического развития в развивающихся странах. Если развивающаяся страна достигла определенной степени развития, страны иногда соглашались исключать положение о налоговых изъятиях из договора к определенной дате [см. Статью 22(5) Конвенции между Японией и Вьетнамом (1991)]. Однако многие страны сочли более эффективным предоставлять налоговые изъятия только на ограниченные периоды (положение об истечении срока действия), например, на 5 или 10 лет [например, Статья 25(5) Конвенции между Испанией и Индией (1993), см. также Раздел V(d) выше], что может облегчить отмену положения после того, как его первоначальная цель будет достигнута.

92. Однако предоставление налоговых изъятий на определенные периоды может породить дополнительные практические проблемы. Когда налоговые изъятия начинаются, существует вероятность того, что договоры могут быть переписаны для включения дохода в период действия налоговых изъятий. Более того, когда срок действия налоговых изъятий истекает, договоры (в частности, кредитные соглашения) могут быть составлены таким образом, чтобы доход был получен до даты истечения срока действия, например, за счет авансовых платежей или штрафов за аннулирование. В налоговые договоры могло бы быть включено интерпретационное положение для обеспечения того, чтобы период действия налоговых изъятий относился только к доходу, начисленному в течение этого периода, или внутреннее законодательство государства

резидентства могло бы содержать правила для распределения дохода по периоду действия налоговых изъятий.

g) Законодательство о контролируемых иностранных компаниях

93. Законодательство о контролируемых иностранных компаниях (КИК) было принято пятнадцатью странами ОЭСР в ответ на регуляторные реформы и растущее использование налоговых гаваней и преференциальных налоговых режимов для отсрочки или избежания налогообложения.2 Хотя иностранные R (14) инвестиции, на которые нацелено законодательство о КИК, как правило, исключаются из сферы действия применимых положений о налоговых изъятиях, Правила КИК и правила налоговых изъятий могут в определенных случаях применяться одновременно. Правила законодательства о КИК могут тогда вступать в конфликт с положениями о налоговых изъятиях. Для устранения любых сомнений в договор может быть включено интерпретационное положение, предусматривающее, что законодательство о КИК будет иметь преимущественную силу в этих ситуациях.

VII. РЕКОМЕНДАЦИИ

94. Настоящий отчет выявил ряд проблем, которые ставят под сомнение целесообразность предоставления льгот в связи с налоговыми изъятиями странами-членами ОЭСР. Эти проблемы касаются, в частности:

– потенциала злоупотреблений, предоставляемого налоговыми изъятиями;

– эффективности налоговых изъятий как инструмента иностранной помощи; и

– общих опасений относительно того, каким образом налоговые изъятия могут побуждать страны использовать налоговые стимулы.

95. В Отчете показано, что налоговые изъятия очень уязвимы для злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, что может быть очень затратно с точки зрения недополученных доходов как для государства резидентства, так и для государства источника. Опыт показал, что такого рода злоупотребления трудно обнаружить. Кроме того, даже если они обнаруживаются, государствам резидентства трудно быстро реагировать на такие злоупотребления. Процесс убеждения договорных партнеров в необходимости отмены или изменения существующих положений о налоговых изъятиях для предотвращения таких злоупотреблений может быть медленным и громоздким.

96. Наметившееся изменение отношения стран к налоговым изъятиям должно рассматриваться также в контексте растущей проблемы вредоносной налоговой конкуренции. Продолжающаяся, а в последние годы ускоряющаяся, интеграция национальных экономик сделала многие сегменты национальных налоговых баз все более географически мобильными. Эти события побудили некоторые страны принять налоговые режимы, основной целью которых является эрозия налоговых баз других стран. Эти виды налоговых стимулов специально разработаны для ориентирования на высокомобильные финансовые и другие услуги, которые особенно чувствительны к налоговым различиям. Потенциально вредные последствия таких режимов могут усугубляться существованием плохо разработанных положений о налоговых изъятиях в договорах. Это особенно актуально, когда страна принимает налоговый режим после заключения договоров и адаптирует этот режим таким образом, чтобы он охватывался сферой действия существующего положения о налоговых изъятиях.

97. Настоящий отчет также показал, что налоговые изъятия не обязательно являются адекватным инструментом для содействия экономическому развитию. Страны, которые традиционно стремились получить выгоды от налоговых изъятий в договорах, могут иметь веские причины пересмотреть свою позицию по этому вопросу. Отчет не только оспаривает предположение, лежащее в основе налоговых изъятий в целом, но также предполагает, что налоговые изъятия, способствуя репатриации прибыли, создают внутренний стимул для иностранного инвестора к участию в краткосрочных инвестиционных проектах и антистимул для работы в государстве источника на долгосрочной основе. R (14)

98. Аргумент о том, что налоговые изъятия необходимы для предотвращения того, чтобы предоставление налогового стимула государством источника приводило лишь к передаче налоговых поступлений в государство резидентства инвестора, игнорирует тот факт, что эта передача доходов произойдет только в той степени, в какой прибыль репатриируется. Отмены не

произойдет, если репатриация отсутствует. Но, даже если прибыль репатриируется, особенности систем зачета иностранного налога, которые все позволяют ту или иную форму объединения иностранного дохода, могут быть структурированы таким образом, что налог может не обязательно взиматься в государстве резидентства, несмотря на то, что в государстве источника не взимается налог или взимается низкий налог.

99. Анализ настоящего отчета не предполагает, что ОЭСР и другие страны, которые традиционно предоставляли налоговые изъятия, должны обязательно прекратить это делать. В двусторонних переговорах между странами-членами и странами, не являющимися членами, некоторые страны по причинам, которые они считают законными, будут продолжать настаивать на таких положениях. Однако обоснованность их аргументов должна быть оценена в ходе их переговоров или пересмотра двусторонних договоров. Кроме того, возможно, сейчас самое время рассмотреть, как страны-члены ОЭСР, работая вместе со странами, не являющимися членами, могут выработать более согласованную позицию в отношении предоставления налоговых изъятий. Это может позволить странам-членам пересмотреть необходимость предоставления налоговых изъятий, особенно странам, достигшим определенного уровня экономического развития. При оценке того, есть ли основания для дальнейшего предоставления налоговых изъятия, странам необходимо будет сбалансировать соображения, обсуждавшиеся в предыдущих разделах, в частности, возможности для злоупотреблений и роль, которую налоговые изъятия сыграли в стимулировании налоговой конкуренции. Это также поможет странам, решившим предоставить налоговые изъятия, достичь лучшей направленности положений и снизить потенциал для злоупотреблений. Страны, не являющиеся членами, которые традиционно запрашивали налоговые изъятия, должны пересмотреть, является ли это подходящим инструментом для содействия экономическому развитию и служат ли налоговые изъятия их долгосрочным экономическим интересам.

100. Комитет по налоговым вопросам рекомендует, что если страна-член решает предоставить зачеты налога в связи с налоговыми изъятиями, налоговые изъятия должны рассматриваться только в отношении стран, экономический уровень которых значительно ниже уровня стран-членов ОЭСР. Страны-члены должны использовать объективные экономические критерии для определения стран, имеющих право на налоговые изъятия. Если страны соглашаются включить положение о налоговых изъятиях, им рекомендуется следовать рекомендациям, изложенным в Разделе VI настоящего отчета. Использование этих «лучших практик» сведет к минимуму потенциал злоупотреблений такими положениями, гарантируя, что они применяются исключительно к подлинным инвестициям, направленным на развитие внутренней R (14) инфраструктуры государства источника (см. Раздел VI(b) выше). Узкое положение, применяемое к реальным инвестициям, также препятствовало бы вредоносной налоговой конкуренции за географически мобильные виды деятельности.

Примечания

1. Настоящий отчет в основном сосредоточен на иностранной инвестиционной деятельности, осуществляемой через дочерние компании. Поскольку иностранные филиалы компаний, как правило, облагаются налогом на текущей основе в государстве резидентства, некоторые из аргументов, выдвинутых в этом и других подразделах, не будут непосредственно относиться к ситуациям с филиалами. Этот факт не обязательно влияет на выводы настоящего отчета. Во-первых, основная часть зарубежных операций транснациональных корпораций осуществляется через дочерние компании. Во-вторых, решение об осуществлении зарубежной деятельности через филиал часто принимается в тех случаях, когда компания-резидент предполагает, что зарубежные операции первоначально будут генерировать существенные убытки. Использование филиала позволяет компании-резиденту зачитывать эти убытки в счет другого дохода, полученного компанией. Когда операции филиала впоследствии начинают приносить доход, компания-резидент часто реорганизует филиал в дочернюю компанию для получения выгоды от отсрочки.

2. Общий обзор режимов КИК в странах-членах ОЭСР см. в отчете ОЭСР, Controlled Foreign Company Legislation, Studies in Taxation of Foreign Source Income (1996).

Библиография OECD (1995), Taxation and Foreign Direct Investment, The Experience of the Economies in Transition, OECD, Centre for Co-operation with the Economies in Transition. OECD (1984), Tax Expenditures. A Review of the Issues and Current Practices.

OECD (1996), Tax Treaties, Linkages Between OECD member Countries and Dynamic Non- member Economies (prepared by Richard Vann). OECD (1995), OECD Model Tax Taxation Convention on Income and Capital.

R (14)

ПРИЛОЖЕНИЕ I ПОЛОЖЕНИЯ СТРАН-ЧЛЕНОВ О НАЛОГОВЫХ ИЗЪЯТИЯХ, УПОМЯНУТЫЕ В ОТЧЕТЕ

Ниже в алфавитном порядке воспроизводятся положения стран-членов о налоговых изъятиях, упомянутые в отчете.

Австралия – Китай (1988) Статья 23

4. Для целей пунктов 2 и 3 уплаченный китайский налог должен включать сумму, эквивалентную сумме любого китайского налога, от которого отказались.

5. В пункте 4 термин «китайский налог, от которого отказались» означает, с учетом пункта 6, сумму, которая, согласно законодательству Китая, касающемуся китайского налога, и в соответствии с настоящим Соглашением, подлежала бы уплате в качестве китайского налога на доход, если бы не освобождение от или снижение китайского налога на этот доход в соответствии с:

a) Статьями 5 и 6 Закона о подоходном налоге Китайской Народной Республики, касающегося совместных предприятий с китайскими и иностранными R (14) инвестициями, и Статьей 3 Подробных правил и положений по осуществлению Закона о подоходном налоге Китайской Народной Республики, касающегося совместных предприятий с китайскими и иностранными инвестициями;

b) Статьями 4 и 5 Закона о подоходном налоге Китайской Народной Республики, касающегося иностранных предприятий;

c) Статьями I, II, III, IV и X Части I, Статьями I, II, III и IV Части II и Статьями I, II и III Части III временных положений Государственного совета Китайской Народной Республики о снижении или освобождении от налога на прибыль предприятий и консолидированного промышленного и коммерческого налога для особых экономических зон и четырнадцати прибрежных городов;

d) Статьями 12 и 19 Положений Государственного совета о стимулировании инвестиций в развитие острова Хайнань;

e) Статьями 8, 9 и 10 Положений Государственного совета о стимулировании иностранных инвестиций; и

f) Статьями 1, 2 и 3 временных положений Министерства финансов Китайской Народной Республики, касающихся (снижения или освобождения от) налога на прибыль предприятий и промышленного и коммерческого консолидированного налога для стимулирования иностранных инвестиций в прибрежных открытых экономических зонах; поскольку они действовали на дату подписания настоящего Соглашения и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительных аспектах, не затрагивающих их общий характер, и любое другое положение, которое может быть впоследствии принято, предоставляющее освобождение от или снижение налога, которое Казначей Австралии и Комиссар Государственной налоговой администрации Китая время от времени соглашаются в письмах, обмениваемых для этой цели, считать по существу аналогичным по характеру, если это положение не было изменено впоследствии или было изменено лишь в незначительных аспектах, не затрагивающих его общий характер.

6. При применении пункта 5 в отношении дохода от дивидендов, процентов и роялти, к которым соответственно применяются Статьи 10, 11 и 12, сумма китайского налога считается равной:

a) в случае дивидендов – 15 процентов от общей суммы этих дивидендов;

b) в случае процентов – 10 процентов от общей суммы этих процентов;

c) в случае роялти – 15 процентов от общей суммы этих роялти, но только если ставка налога, взимаемого согласно законодательству Китая, иному, чем положение, указанное в пункте 5, составляет не менее 15 процентов. R (14)

7. Пункты 4, 5 и 6 применяются только в отношении дохода, полученного в течение любого из первых десяти лет налогообложения, в отношении которого настоящее Соглашение действует в силу подпункта (a)(ii) Статьи 27, и в любом последующем году налогообложения, который может быть согласован Казначеем Австралии и Комиссаром Государственной налоговой администрации Китая в письмах, обмениваемых для этой цели.

Австралия – Вьетнам (1996) Обмен нотами Обмен нотами относится к Статье 23 Конвенции (1992).

4. Пункты 5 и 6, общая сумма, которая, согласно законодательству Вьетнама, касающемуся вьетнамского налога, и в соответствии с настоящим Соглашением, подлежала бы уплате в качестве вьетнамского налога на доход, если бы не освобождение от или снижение вьетнамского налога на этот доход (которая общая сумма считается не превышающей 20 процентов от вьетнамского налогооблагаемого дохода, относящегося к доходу, являющемуся предметом освобождения или снижения), за вычетом фактической суммы вьетнамского налога, подлежащей уплате с этого дохода.

5. Пункт 4 применяется только в отношении освобождений или сокращений, являющихся результатом действия: a)

i) статей 26, 27, 28 или 32 Закона о иностранных инвестициях Вьетнама 1987 года; или

ii) статей 66, 67, 68, 69 или 72 Декрета № 18-CP об имплементационных положениях Закона об иностранных инвестициях Вьетнама от 16 апреля 1993 г.; или iii) Циркуляра № 48-TC-TCT о ставках налога на прибыль и освобождении от налога на прибыль и его сокращении от 30 июня 1993 г.; или iv) Части A Части II Циркуляра № 51-TC-TCT о налогообложении иностранных инвестиций во Вьетнаме от 3 июля 1993 г.; или

v) Декрета № 87-CP о контрактах «строительство-эксплуатация-передача» (BOT) от 23 ноября 1993 г. и положениях, изданных в соответствии с этим Декретом, в той мере, в какой эти положения действовали на дату подписания настоящей Записки и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительной степени, не затрагивающей их общий характер; или б) любого другого положения, которое может быть впоследствии принято, предоставляющего освобождение от вьетнамского налога или его сокращение, которое Министр финансов Австралии и Министр финансов Вьетнама время от времени в письмах, обмениваемых для этой цели, определяют как положения, к которым R (14) применяется настоящий пункт. При условии соблюдения его условий, такое определение применимых положений действует до тех пор, пока эти положения не будут изменены после даты этого определения или будут изменены лишь в незначительной степени, не затрагивающей их общий характер.

6. Пункт 4 применяется только в той мере, в какой освобождение или сокращение предоставляется в отношении вьетнамского налога на доход от следующих видов деятельности: a) строительство объектов инфраструктуры, включая связь, производство и поставку электроэнергии, строительство объектов инфраструктуры для зон экспортной переработки и зон интенсивной промышленности, а также информационных и телекоммуникационных объектов в горных районах, где существуют сложные природные и социально-экономические условия; или б) закладка новых лесов для коммерческой эксплуатации; или в) особо важные виды деятельности, перечисленные в инвестиционном портфеле, объявленном Государственным комитетом Вьетнама по сотрудничеству и инвестициям для каждого периода; или г) эксплуатация природных ресурсов, за исключением нефти, газа или редких и ценных природных ресурсов; или д) проекты тяжелой промышленности, включая металлургию, машиностроение, производство основных химических веществ, производство цемента, производство электрических и электронных материалов, производство удобрений и противоэпидемических препаратов для использования в животноводстве или лесном хозяйстве; или

e) выращивание долгосрочных промышленных культур; или ж) деятельность в горных районах, где существуют сложные природные и социально-экономические условия, включая проекты по

строительству гостиниц; или з) любой проект, удовлетворяющий как минимум 2 из следующих критериев:

i) трудоустройство не менее 500 вьетнамских граждан; или ii) применение передовых технологий, отвечающих требованиям, перечисленным в статье 4 Положения о передаче иностранных технологий от 5 декабря 1988 г., при условии одобрения Министерства науки, технологий и окружающей среды; или iii) экспорт не менее 8 процентов продукции, произведенной самим проектом; или iv) уставный капитал или внесенный капитал для выполнения договора о деловом сотрудничестве составляет не менее 10 миллионов долларов США; или и) проекты, осуществляющие инфраструктурную деятельность в течение определенного периода времени, в которых иностранный партнер передает инфраструктуру Правительству Вьетнама без какой-либо компенсации. R (14)

7. Несмотря на действие пункта 4, не полученный вьетнамский налог не считается уплаченным в отношении дохода, полученного от: а) банковских, страховых, консультационных, бухгалтерских, аудиторских и любых коммерческих услуг; или б) эксплуатации судов или воздушных судов, за исключением судов или воздушных судов, эксплуатируемых преимущественно из мест во Вьетнаме и используемых исключительно для ведения предпринимательской деятельности во Вьетнаме; или в) любой схемы, заключенной резидентом Австралии с целью использования Вьетнама в качестве кондуита (conduit) для дохода или местонахождения имущества с целью уклонения от уплаты или избежания австралийского налога путем использования положений Австралии о кредите (зачете) по иностранному налогу или для предоставления выгоды лицу, которое не является резидентом Австралии или Вьетнама.

8. Пункты 4, 5, 6 и 7 не применяются в отношении дохода, полученного в любом налоговом году после налогового года, который заканчивается: а) 30 июня 2003 г.; или б) любой более поздней даты, которая может быть согласована Министром финансов Австралии и Министром финансов Вьетнама в письмах, обмениваемых для этой цели. «в зависимости от того, какая дата наступит позднее».

OECD MODEL CONVENTION

Канада – Аргентина (1993) Статья 23

2. Для целей подпункта (а) пункта 1, налог, подлежащий уплате в Аргентине компанией, занятой преимущественно в секторе производства или природных ресурсов, которая является резидентом Канады, в отношении: а) процентов (interest), кроме процентов (interest), освобожденных в Аргентине в соответствии с пунктом 3 статьи 11, или б) промышленных роялти (royalties), указанных в пункте 3 статьи 12, выплачиваемых компанией, занятой преимущественно в том же секторе, которая является резидентом Аргентины, считается уплаченным по ставке 12,5 процента в случае процентов (interest) и по ставке 15 процентов в случае роялти (royalties). Положения настоящего пункта применяются в течение первых пяти лет действия Конвенции, но компетентные органы (competent authority) Договаривающихся государств (Contracting State) могут консультироваться друг с другом для определения того, следует ли продлевать этот период.

Канада – Китай (1986) Статья 21 R (14) 2. Для целей пункта 1(а), налог, подлежащий уплате в Китайской Народной Республике компанией, которая является резидентом Канады, считается включающим любую сумму, которая была бы уплачена в качестве китайского налога за любой год, если бы не было освобождения от налога или его сокращения, предоставленного за этот год или любую его часть в соответствии с любым из следующих положений китайского законодательства: а) статьями 5 и 6 Закона Китайской Народной Республики о подоходном налоге в отношении совместных предприятий с китайскими и иностранными инвестициями и статьей 3 Детальных правил и положений по реализации Закона Китайской Народной Республики о подоходном налоге в отношении совместных предприятий с китайскими и иностранными инвестициями; б) статьями 4 и 5 Закона Китайской Народной Республики о подоходном налоге в отношении иностранных предприятий; в) статьями I, II, III, IV и X Части 1, статьями I, II, III и IV Части II и статьями I, II и III Части III временных положений Государственного совета Китайской Народной Республики, касающихся сокращения или освобождения от налога на прибыль предприятий в специальных экономических зонах и прибрежных городах; в той мере, в какой они действовали на дату подписания настоящего Соглашения и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительной степени, не затрагивающей их общий характер; или г) любого

другого положения, которое может быть впоследствии принято, предоставляющего освобождение от налога или его сокращение, которое компетентные органы (competent authority) Договаривающихся государств (Contracting State) признают существенно аналогичным по характеру,

TAX SPARING: A RECONSIDERATION

если оно не было изменено впоследствии или было изменено лишь в незначительной степени, не затрагивающей его общий характер;

Канада – Таиланд (1984) Статья 22

3. Для целей пункта 1(a), термин «налог, подлежащий уплате в Таиланде» считается включающим любую сумму, которая была бы уплачена в качестве тайского налога за любой год, если бы не было освобождения от налога или его сокращения, предоставленного с целью содействия промышленному, коммерческому, научному, образовательному или иному развитию в Таиланде, за этот год или любую его часть в соответствии с: a) положениями Специальных стимулирующих законов, разработанных для содействия экономическому развитию в Таиланде, в той мере, в какой они действовали на дату подписания настоящей Конвенции и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительной степени, не затрагивающей их общий характер; или б) любым другим положением, которое может быть впоследствии принято, предоставляющим освобождение от налога или его сокращение, которое компетентные органы (competent authority) Договаривающихся государств (Contracting State) признают существенно аналогичным по характеру, если оно не было изменено впоследствии или было изменено лишь в незначительной степени, не затрагивающей его общий характер. При этом, освобождение от канадского налога не предоставляется в силу настоящего пункта в отношении дохода из любого источника, если доход возникает в период, начинающийся более чем через десять лет после того, как освобождение от тайского налога или его сокращение было впервые предоставлено в отношении этого источника. При этом далее предусматривается, что любой вычет из канадского налога, предоставленный в соответствии с положением настоящего пункта в отношении дивидендов (dividends) или процентов (interest), выплачиваемых физическому лицу, не должен превышать 15 процентов от их валовой суммы; а в отношении дивидендов (dividends), выплачиваемых компании, отличной от компании, указанной в пункте 3 статьи 10, или в отношении процентов (interest), выплачиваемых компании, не должен превышать 20 процентов от их валовой суммы. R (14) Дания – Польша (1994) Протокол Статья III После статьи 23, пункта 2, подпункта (c) вставляются следующие подпункты: г) «если в соответствии с законодательством Договаривающегося государства (Contracting State) сокращение налога на прибыль предприятия предоставляется с целью поощрения экономического развития в этом Государстве, ссылки в пункте 1 и пункте 2, подпунктах (a) и (б) настоящей Статьи, на «уплаченные налоги» или «уплаченный подоходный налог» считаются включающими любую сумму, которая была бы подлежащей уплате в качестве налога в соответствии с настоящим Соглашением за любой год, если бы не было предоставлено сокращение налога за этот год, при условии, что такое предприятие (являющееся постоянным представительством (PE)) занимается производством или продажей товаров, продуктов или услуг (кроме услуг в финансовом секторе) и что не более 25 процентов дохода предприятия возникает от процентов (interest) и доходов от отчуждения акций и облигаций;

OECD MODEL CONVENTION

д) когда дивиденды (dividends) выплачиваются компанией, являющейся резидентом (resident) Польши, лицу (являющемуся компанией), являющемуся резидентом (resident) Дании, и которое прямо или косвенно владеет не менее чем 25 процентами акционерного капитала первой упомянутой компании, то такие дивиденды (dividends) освобождаются от датского налога, при условии, что компания, выплачивающая дивиденды (dividends), занимается производством или продажей товаров, продуктов или услуг (кроме услуг в финансовом секторе) и что не более 25 процентов дохода компании возникает от процентов (interest) и отчуждения акций и облигаций; е) положения подпунктов (d) и (e) применяются в течение первых пяти лет действия Протокола, изменяющего первоначальное Соглашение между Польшей и Данией. Компетентные органы (competent authority) консультируются друг с другом для определения того, следует ли продлевать этот период. Любое такое продление вступает в силу с такой даты и при таких изменениях и условиях, включая условия прекращения действия, которые могут быть указаны и согласованы между Договаривающимися государствами (Contracting State) в нотах, обмениваемых по

дипломатическим каналам или любым иным образом в соответствии с их конституционными процедурами». R (14) Германия – Индонезия (1977) Статья 22(1) в) Если в случаях (aa), (bb) и (cc) подпункта (b) выше, индонезийский налог на дивиденды (dividends) по процентам (interest) или на роялти (royalties) полностью освобождается или сокращается ниже ставок налога, предусмотренных в статье 9 пункта 2, статье 10 пункта 2 или статье 11 пункта 2, в соответствии со специальными стимулирующими мерами индонезийского законодательства, направленными на содействие экономическому развитию в Индонезии, то в качестве зачета (credit method) против немецкого подоходного налога и корпоративного налога, включая надбавку к ним, по таким дивидендам (dividends), процентам (interest) или роялти (royalties) допускается сумма, соответствующая ставке налога, предусмотренной в вышеупомянутых положениях настоящего Соглашения. Однако зачет (credit method), предоставленный согласно предыдущему предложению, не должен превышать сумму индонезийского налога, которая была бы уплачена, если бы не такое сокращение.

TAX SPARING: A RECONSIDERATION

Германия – Турция (1985) Статья 23(1) (г) В случаях, когда дивиденды (dividends), проценты (interest) и роялти (royalties), упомянутые в подпункте (b), облагаются налогом в соответствии со специальными мерами, введенными в турецкое законодательство с целью содействия экономическому развитию Турецкой Республики, по ставкам налога, сниженным ниже 10 процентов, при условиях, предусмотренных в подпункте (b), допускается вычет из налога, уплаченного в Федеративной Республике Германия с такого дохода, суммы, равной по крайней мере 10 процентам от валовой суммы такого дохода. Однако такой вычет не должен превышать налог, уплаченный в Турецкой Республике при отсутствии таких мер.

Япония – Бангладеш (1991) Статья 23

3. Для целей зачета (credit method), указанного в подпункте (a) пункта 1 выше, если сумма налога, уплаченного в Бангладеш с дивидендов (dividends) или роялти (royalties), к которым применяются положения пункта 2 статьи 10 или пункта 2 статьи 12, в зависимости от случая, составляет менее 10 процентов от их валовой суммы, то налог Бангладеш считается уплаченным по ставке 10 процентов от валовой суммы таких дивидендов (dividends) или роялти (royalties). R (14)

4. Для целей зачета (credit method), указанного в подпункте (a) пункта 1 выше, если сумма налога, уплаченного в Бангладеш с процентов (interest), к которым применяются положения пункта 2 статьи 11, составляет менее 5 процентов от их валовой суммы, то налог Бангладеш считается уплаченным по ставке 5 процентов от валовой суммы таких процентов (interest), если такие проценты (interest) подлежат: a) положениям пунктов (a), (b), (c), (d), (e), (f) и (g) Уведомления № S.R.O. 417A-L/76 от 29 ноября 1976 г.; или б) любому положению, указанному в (a) выше, измененному после даты подписания настоящей Конвенции, или любой другой специальной стимулирующей мере, разработанной для содействия экономическому развитию в Бангладеш, которая может быть введена в будущем в налоговое законодательство Бангладеш в качестве изменения или дополнения к существующим мерам, указанным в (a) выше, при условии, что между двумя Правительствами будет заключено соглашение относительно объема выгоды, предоставляемой налогоплательщику таким измененным положением или такой мерой. Положения настоящего пункта не применяются к процентам (interest), к которым применяются положения пункта 3 статьи 11.

5. Для целей кредита, указанного в пункте 1 выше, термин «подлежащий уплате налог Бангладеш» считается включающим сумму налога Бангладеш, которая была бы уплачена в соответствии с законодательством Бангладеш, если бы налог Бангладеш не был уменьшен или освобожден в соответствии с:

a) положениями Уведомления № S.R.O. 289-L/89 от 17 августа 1989 г. (касающимся освобождения от налога для предприятий, созданных в любой зоне экспортной переработки); или

b) любым положением, упомянутым в подпункте (a) выше, изменённым после даты подписания настоящей Конвенции, или любой другой специальной стимулирующей мерой, направленной на содействие экономическому развитию в Бангладеш, которая может быть введена в будущем в налоговом законодательстве Бангладеш в порядке изменения или дополнения к существующим мерам, упомянутым в подпункте (a) выше, при условии

заключения соглашения между двумя Правительствами в отношении объема льготы, предоставленной налогоплательщику указанным так измененным положением или указанной мерой.

Япония – Бразилия (1976) Протокол Подпункты (a), (b) и (e) пункта 2 статьи 22 удаляются и заменяются следующим: R (14) a)

i) Если резидент Японии получает доход из Бразилии, который может облагаться налогом в Бразилии в соответствии с положениями настоящей Конвенции, сумма бразильского налога, подлежащего уплате в отношении этого дохода, должна быть зачтена в счет японского налога, наложенного на этого резидента. Сумма зачета, однако, не должна превышать ту часть японского налога, которая относится к этому доходу. ii) Если доход, полученный из Бразилии, представляет собой дивиденд, выплаченный компанией, являющейся резидентом Бразилии, компании, являющейся резидентом Японии и владеющей не менее чем 10 процентами либо голосующих акций компании, выплачивающей такой дивиденд, либо общего количества акций, выпущенных этой компанией, зачет, упомянутый в подпункте (i) выше, должен учитывать бразильский налог, подлежащий уплате компанией, выплачивающей дивиденд, в отношении её дохода. b)

i) Для целей зачета, упомянутого в подпункте (a) (i) выше, бразильский налог всегда считается уплаченным: A) По ставке 25 процентов в случае дивидендов, к которым применяются положения пунктов 2 и 5 статьи 9, и роялти, к которым применяются положения подпунктов (b) и (c) пункта 2 статьи 11; Б) По ставке 20 процентов в случае процентов, к которым применяются положения пункта 2 статьи 10. ii) Для целей зачета, упомянутого в подпункте (a) выше, бразильский налог считается включающим сумму бразильского налога, которая была бы уплачена, если бы бразильский налог не был освобожден или уменьшен в соответствии со специальными стимулирующими мерами, направленными на содействие экономическому развитию в Бразилии, действующими на 23 марта 1976 г., или которые могут быть введены впоследствии в бразильское налоговое законодательство в порядке изменения или дополнения к существующим мерам, при условии, что объем льготы, предоставленной налогоплательщику этими мерами, будет согласован Правительствами обоих Договаривающихся государств. c) При применении положений подпункта (b)(ii) выше ни при каких обстоятельствах не будет считаться уплаченной сумма налога, превышающая ту, которая, если бы не было освобождения или уменьшения налога в связи со специальными стимулирующими мерами, возникла бы в результате применения бразильского налогового законодательства, действовавшего на 23 марта 1976 г.». R (14) **Япония – Болгария (1991) Статья 23**

3. Для целей зачета, упомянутого в подпункте (a) пункта 2 выше, если сумма налога, уплаченного в Болгарии в отношении дивидендов или роялти, к которым применяются положения пункта 2 статьи 10 или пункта 2 статьи 12, в зависимости от случая, составляет менее 10 процентов от их валовой суммы, болгарский налог считается уплаченным по ставке 10 процентов от валовой суммы таких дивидендов или роялти.

4. Для целей зачета, упомянутого в пункте 2 выше, термин «подлежащий уплате болгарский налог» считается включающим сумму болгарского налога, которая была бы уплачена в соответствии с законодательством Болгарии, если бы болгарский налог не был уменьшен или освобожден в соответствии со специальными стимулирующими мерами, направленными на содействие экономическому развитию в Болгарии, при условии заключения соглашения между двумя Правительствами в отношении объема льготы, предоставленной налогоплательщику указанными мерами.

5. Положения пунктов 3 и 4 не применяются в отношении дохода, полученного резидентом Японии в любом налоговом году, начинающемся 1 января 2002 г. или после этой даты.

Япония – Вьетнам (1995) Статья 22

3. Для целей зачета, упомянутого в пункте 2, принимая во внимание стадию экономического развития Вьетнама, считается, что налогоплательщиком была уплачена сумма, которая была бы уплачена в качестве вьетнамского налога в соответствии с законодательством Вьетнама и в соответствии с настоящим Соглашением, если бы вьетнамский налог не был уменьшен или освобожден в соответствии со специальными стимулирующими мерами, направленными на

содействие экономическому развитию во Вьетнаме, действующими на дату подписания настоящего Соглашения, или которые могут быть введены в будущем в налоговое законодательство Вьетнама в порядке изменения или дополнения к существующим мерам, при условии заключения соглашения между двумя Правительствами в отношении объема льготы, предоставленной налогоплательщику указанными мерами.

4. Для целей зачета, упомянутого в подпункте (a) пункта 2, вьетнамский налог всегда считается уплаченным по ставке 10 процентов от валовой суммы в случае дивидендов, к которым применяются положения пункта 2 статьи 10, и роялти или поступлений, к которым применяются положения пункта 2 или 5 статьи 12.

5. Положения пунктов 3 и 4 настоящей Статьи не применяются в отношении дохода, полученного резидентом Японии в любом налоговом году, начинающемся после 31 декабря пятнадцатого календарного года, следующего за календарным годом, в котором настоящее Соглашение вступит в силу. R (14) **Нидерланды – Бангладеш (1993) Статья 23**

4. Если ввиду специальной льготы, предоставленной в соответствии с положениями законодательства Бангладеш с целью поощрения инвестиций в Бангладеш, фактически взимаемый Бангладеш налог на проценты и роялти, возникающие в Бангладеш, ниже, чем налог, который Бангладеш может взимать согласно пункту 2 статьи 11 и пункту 2 статьи 12, тогда сумма налога, уплаченного в Бангладеш по таким процентам и роялти, считается уплаченной по ставкам налога, указанным в этих положениях. Однако, если общие ставки налога согласно законодательству Бангладеш, применимые к вышеупомянутым процентам и роялти, снижаются ниже тех, которые указаны в предыдущем предложении, эти более низкие ставки применяются для целей этого предложения. Положения двух предыдущих предложений применяются только в течение 10 лет после даты вступления Конвенции в силу. Этот период может быть продлен по взаимному соглашению между компетентными органами.

Новая Зеландия – Сингапур (1993) Протокол **Статья I** Несмотря на пункт 3 статьи 19 Соглашения, резидент Новой Зеландии, получающий доход из Сингапура, являющийся доходом, упомянутым в этом пункте, не считается уплатившим сингапурский налог в отношении такого дохода, если компетентный орган Новой Зеландии считает, после консультации с компетентным органом Сингапура, что это нецелесообразно, принимая во внимание: a) были ли заключены какие-либо соглашения каким-либо лицом с целью использования пункта 3 статьи 19 в пользу этого лица или любого другого лица;

b) получает ли или может получить какую-либо выгоду лицо, которое не является ни резидентом Новой Зеландии, ни резидентом Сингапура; c) предотвращение мошенничества или уклонения от уплаты налогов, к которым применяется Соглашение;

d) любой другой вопрос, который компетентные органы считают уместным в конкретных обстоятельствах дела, включая любые представления от заинтересованного резидента Новой Зеландии. **Статья II** Статья I настоящего Второго Протокола применяется к доходу, полученному 1 июля 1993 г. или после этой даты.

Испания – Индия (1993) Статья 25 R (14)

4. Для целей вычета, упомянутого в пункте 3, термин «подоходный налог, уплаченный в Индии» считается включающим любую сумму, которая была бы уплачена в качестве индийского налога в соответствии с законодательством Индии и в соответствии с настоящей Конвенцией за любой год, если бы не освобождение от налога или его уменьшение, предоставленное за этот год согласно:

i) Статьям 10(4), 10(15)(iv), 10A, 10B, 32A, 32AB, 80HH, 80HHC и 80I Закона о подоходном налоге 1961 г. (43 от 1961 г.) в той мере, в какой они действовали на дату подписания настоящей Конвенции и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительных аспектах, чтобы не повлиять на их общий характер; или ii) любому другому положению, которое может быть принято в дальнейшем, предоставляющему вычет при исчислении налогооблагаемого дохода или освобождение или уменьшение налога, которое компетентные органы Договаривающихся государств сочтут существенно аналогичным по характеру, если оно не было изменено лишь в незначительных аспектах, чтобы не повлиять на его общий характер.

5. Положение пункта 4 применяется в течение первых 10 лет действия настоящей Конвенции, но компетентные органы Договаривающихся государств могут консультироваться друг с другом для определения того, подлежит ли этот период продлению.

Швеция – Мальта (1995) Статья 22(2)

d) Для целей подпункта (a) настоящего пункта термин «уплаченный мальтийский налог» считается включающим мальтийский налог, который был бы уплачен, если бы не временное освобождение или уменьшение налога, предоставленное в соответствии со стимулирующими положениями законодательства Мальты, направленными на содействие экономическому развитию, в той мере, в какой такое освобождение или уменьшение предоставляется для прибыли от промышленной или производственной деятельности, или от сельского хозяйства, рыболовства или туризма (включая рестораны и гостиницы), при условии, что такая деятельность осуществлялась на территории Мальты. Для целей подпункта (c) настоящего пункта налог в размере 15 процентов, рассчитанный на шведской налоговой базе, считается уплаченным за такую деятельность на условиях, упомянутых в предыдущем предложении. Компетентные органы могут договориться о распространении действия этого положения также на другие виды деятельности.

e) Положения подпункта (d) настоящего пункта применяются в течение первых десяти лет действия настоящей Конвенции. Этот период может быть продлен по взаимному соглашению между компетентными органами. R (14) **Соединенное Королевство – Индонезия (1993) Статья 21**

3. Для целей пункта 1 настоящей Статьи термин «подлежащий уплате индонезийский налог» считается включающим любую сумму, которая была бы уплачена в качестве индонезийского налога за любой год, если бы не освобождение или уменьшение налога, предоставленное за этот год или любую его часть в соответствии со Статьёй 15(5) и Статьёй 16(1) и (2) Закона № 1 от 1967 г. Индонезии, в той мере, в какой эти положения продолжают действовать в силу Статьи 33(2)(a) Закона № 7 от 1983 г. Индонезии. При условии, что освобождение от налога Соединенного Королевства не предоставляется в силу настоящего пункта в отношении дохода из любого источника, если доход возникает в период, начинающийся более чем через 10 лет после того, как освобождение от индонезийского налога или его уменьшение было впервые предоставлено в отношении этого источника.

Соединенное Королевство – Монголия (1996) Статья 24

4. Для целей пункта 1 настоящей Статьи термин «подлежащий уплате монгольский налог» считается включающим любую сумму, которая была бы уплачена в качестве монгольского налога за любой год, если бы не уменьшение налога, предоставленное за этот год или любую его часть в результате применения следующих положений законодательства Монголии: a) подпункту (i) пункта 1 статьи 20 Закона Монголии об иностранных инвестициях в той мере, в какой оно действовало на дату подписания настоящей Конвенции и не было изменено с тех пор, или было изменено лишь в незначительных аспектах, чтобы не повлиять на его общий характер; или

b) любому другому положению, которое может быть принято впоследствии, предоставляющему уменьшение налога, которое компетентные органы Договаривающихся государств сочтут существенно аналогичным по характеру, если оно не было изменено впоследствии или было изменено лишь в незначительных аспектах, чтобы не повлиять на его общий характер.

5. Освобождение от налога Соединенного Королевства в силу пункта 4 настоящей Статьи не предоставляется, если прибыль, доход или налогооблагаемая прибыль, в отношении которых налог был бы уплачен, если бы не освобождение или уменьшение налога, предоставленное в соответствии с положениями, упомянутыми в этом пункте, возникают или начисляются более чем через десять лет после даты вступления настоящей Конвенции в силу.

6. Период, упомянутый в пункте 5 настоящей Статьи, может быть продлен по соглашению между Договаривающимися государствами.

Соединенное Королевство – Папуа-Новая Гвинея (1991) Статья 23

3. Для целей пункта 1 настоящей Статьи термин «налог Папуа — Новой Гвинеи, подлежащий уплате» должен считаться включающим любую сумму, которая подлежала бы уплате в качестве

налога Папуа — Новой Гвинеи за любой год, если бы не освобождение или снижение налога, предоставленное за этот год в отношении любой его части в соответствии с любым из следующих положений законодательства Папуа — Новой Гвинеи:

a) Разделы 45L, 73(9), 97 или 97A Закона Папуа — Новой Гвинеи о подоходном налоге 1959 года с поправками, в той мере, в какой они действовали на дату подписания настоящей Конвенции и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительных аспектах таким образом, чтобы не повлиять на их общий характер; или

b) Разделы 72A(3), 73(3) или 73(7) Закона Папуа — Новой Гвинеи о подоходном налоге 1959 года с поправками, в той мере, в какой они действовали на дату подписания настоящей Конвенции и не были изменены с тех пор, или были изменены лишь в незначительных аспектах таким образом, чтобы не повлиять на их общий характер: и при условии, что компетентный орган Папуа — Новой Гвинеи подтвердил, что любое такое освобождение или льгота от налога Папуа — Новой Гвинеи, предоставленные в соответствии с этими Разделами, были предоставлены для содействия промышленному, коммерческому, научному, образовательному или иному развитию в Папуа — Новой Гвинее, и компетентный орган Соединенного Королевства принял, что такое освобождение или льгота были предоставлены с такой целью; или

c) любое другое положение, которое может быть впоследствии принято, предоставляющее освобождение или снижение налога, которое компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются считать по существу аналогичным по характеру, если оно не было изменено после этого или было изменено лишь в незначительных аспектах таким образом, чтобы не повлиять на его общий характер. При условии, что льгота от налога Соединенного Королевства не будет предоставляться в силу настоящего пункта в отношении дохода из любого источника, если доход возникает в период, начинающийся более чем через 10 лет после того, как освобождение или снижение налога Папуа — Новой Гвинеи было впервые предоставлено в отношении этого источника.

R (14)

R (14)

ЗАЧЕТ УСЛОВНОГО НАЛОГА: ПЕРЕСМОТР

ПРИЛОЖЕНИЕ II ПОЛОЖЕНИЯ О ЗАЧЕТЕ УСЛОВНОГО НАЛОГА МЕЖДУ СТРАНАМИ-ЧЛЕНАМИ ОЭСР

R (14)

Авс Авс Бел Кан Чеш Дан Фин Фра Гер Гре Вен Ис Ирл Ита Япо Кор Австралия Австрия X Бельгия X Канада X X Чеш. Респ. R Дан ия R Финляндия X R X Франция X Германия X R Греция X X R Венгрия Исландия Ирландия X X X R Италия R R R Япония X X Корея X X R X X R R R R X Люксембург X X Мексика X X 1 X 3 Нидерланды X X R (14) Новая Зеландия X Норвегия X Польша R Португалия X X X X X 2 Испания X X X X Швеция X X Швейцария X Турция X X X X X X R X R Вел. Брит. X США Некоторые из стран-членов ОЭСР, перечисленных в таблице, не заключали между собой налоговые конвенции. Если иное не указано в таблице, следующие страны всегда являются получателями зачета условного налога: Греция Ирландия Италия Корея Мексика Португалия Испания Турция Обозначения в таблице

1. = Италия предоставляет зачет условного налога Мексике

2. = Италия предоставляет зачет условного налога Португалии

3. = Корея предоставляет зачет условного налога Мексике

4. = Испания предоставляет зачет условного налога Мексике R = Зачет условного налога предоставляется на взаимной основе Источник: Международное бюро фискальной документации

ЗАЧЕТ УСЛОВНОГО НАЛОГА: ПЕРЕСМОТР

Люк Мек Нид Н.Зел Нор Пол Пор Исп Шве Швейц Тур Вел.Брит США Австралия X X Австрия X X X Бельгия X Канада R Чеш. Респ. X X Дания X X Финляндия X X X Франция X X X X Германия X X X Греция Венгрия Исландия X Ирландия 1 2 X R Италия X X X Япония X 3 X X X R X Корея X Люксембург X X 4 X X X Мексика X Нидерланды R (14) X X X X Новая Зеландия Польша X X X Португалия X 4 X X X X Испания X X X Швеция X X X Швейцария X X X Турция X X X X Вел. Брит. США

ПРИЛОЖЕНИЕ III ПОЛОЖЕНИЯ О ЗАЧЕТЕ УСЛОВНОГО НАЛОГА В КОНВЕНЦИЯХ МЕЖДУ СТРАНАМИ- ЧЛЕНАМИ ОЭСР И НЕКОТОРЫМИ СТРАНАМИ, НЕ ВХОДЯЩИМИ В ЕЁ СОСТАВ

Страна Аргентина Бразилия Китай Индия Индонезия

Австралия X X Австрия X X X Бельгия X X X X Канада X X X X X Чеш. Респ. X X (R) X (R) Дания X X X X Финляндия X X X X Франция X X X X X Германия X X X X X Греция Венгрия X X Исландия Ирландия R (14) Италия X X X X Япония X X X X Корея X (R) X (R) X (R) X (R) Люксембург X X Мексика Нидерланды X X X X Новая Зеландия X X Норвегия X X X Польша X X (R) Португалия Испания X X (R) X X Швеция X X X Швейцария X X Турция Вел. Брит. X X X X США

Источник: Международное бюро фискальной документации. Некоторые из стран-членов ОЭСР и стран, не входящих в её состав, перечисленных в таблице, не заключали между собой налоговые конвенции.

Country Малайзия Филиппины Сингапур Таиланд Венесуэла

Австралия X X Австрия X X X Бельгия X X X Канада X X X X Чеш. Респ. X (R) X (R) Дания X X (R) X Финляндия X X Франция X X X X Германия X X X X Греция Венгрия X X Исландия Ирландия Италия X X X X Япония X X X Корея X (R) X X (R) Люксембург X Мексика X* Нидерланды X X X X R (14) Новая Зеландия X X X Норвегия X X X Польша Португалия Испания X Швеция X X X X Швейцария X Турция Вел. Брит. X X X X США

(R) = Зачет условного налога предоставляется на взаимной основе * = Зачет условного налога предоставляется только стране ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ IV СХЕМА УХОДА ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ I

Пример схемы-кондуита (conduit), описанный ниже, воспроизведен из записки Новой Зеландии SG/EMEF/CFA(96)18 к заседанию EMEF в Париже 26-27 сентября 1996 года. Следующая схема разработана для эффективного зачета кредитов по зачету условного налога против налоговых обязательств, которые не относятся к иностранным инвестициям, породившим этот кредит. Схема особенно применима в ситуациях, когда налогоплательщик имеет избыточные кредиты по зачету условного налога. Схема привлекла внимание Новой Зеландии три года назад и повлекла за собой пересмотр положения о зачете условного налога в шести конвенциях Новой Зеландии с целью включения правила против ухода от налогообложения для пресечения этой схемы. Две из обнаруженных схем включали кредиты на сотни миллионов долларов США. Совсем недавно, во время аудита международного финансового учреждения, мы обнаружили переписку, подтверждающую, что эта схема используется в Азии.

R (14) Положения о зачете условного налога в налоговых конвенциях предназначены для предотвращения «изымания» страной резидентства налоговых стимулов, предоставленных принимающим государством. В случае отсутствия налогового обязательства в стране резидентства в отношении дохода, освобожденного от налогообложения принимающим государством, кредиты по зачету условного налога, в принципе, не должны использоваться для зачета налоговых обязательств по другим несвязанным доходам. Налоговое законодательство Новой Зеландии не позволяет использовать иностранные налоговые кредиты (включая кредиты по зачету условного налога) для зачета обязательств по другим несвязанным доходам. Однако, как будет показано в приведенных ниже примерах, этот эффект может быть достигнут путем распределения дохода и расходов через различные юридические лица. В результате, эта схема делает страны, предоставляющие зачет условного налога, уязвимыми для использования в качестве кондуитов для кредитов, предназначенных для развивающихся стран. Схема может привести к эрозии их существующих налоговых баз на сумму, равную величине налога, освобожденного принимающим государством. Схема иллюстрируется тремя сценариями. Они предполагают, что компания-резидент развивающейся страны (Страна X) нуждается в займе в размере 200 миллионов долларов для финансирования проекта развития, который одобрен в рамках различных стимулов экономического роста этой страны. Международный финансист («Иностранный финансист») соглашается предоставить кредит по ставке 7,5 процента годовых.

Сценарий первый – прямой кредит от Иностранного финансиста компании Страны X Этот сценарий иллюстрирует сущность операций, которые описаны в следующих примерах: 200 миллионов долларов США предоставляются в кредит Иностранным финансистом «Компании Страны X», компании-резиденту Страны X, которая предлагает ряд налоговых льгот, включая освобождение от налога на проценты, выплачиваемые нерезидентам.

В рамках этого сценария Компания Страны X выплачивает Иностранному финансисту проценты в размере 15 миллионов долларов США. В Стране X налог не взимается, поскольку проценты освобождены от налогообложения в соответствии с одним из стимулов экономического роста Страны X. Иностранный финансист может быть или не быть обложен налогом на процентный доход в размере 15 миллионов долларов США, в зависимости от налоговой системы в стране, резидентом которой он является.

Сценарий второй – кредит от Иностранного финансиста компании Страны X, но кредит направляется через компанию Новой Зеландии Это аналогично сценарию один, за исключением того, что кредит направляется через Новую Зеландию. Новозеландская часть сделки по существу представляет собой соглашение о взаимном (back-to-back) кредитовании. «Компания Новой Зеландии» получает процентный доход в размере 15 миллионов долларов США, но имеет право на налоговый вычет в размере 15 миллионов долларов США процентных расходов, относящихся к этому доходу. Мы предполагаем, что Новая Зеландия предоставила зачет условного налога Стране X в отношении этого процентного дохода по ставке 10 процентов, что является максимальной ставкой налога на валовые проценты, обычно устанавливаемой в наших налоговых конвенциях.

R (14) Налоговые последствия следующие:

– Страна X: Налог Страны X не взимается, поскольку налог освобожден в рамках одного из стимулов экономического роста Страны X.

– Новая Зеландия: Компания Новой Зеландии не платит новозеландский налог, поскольку ее чистая прибыль равна нулю (процентный доход равен ее процентным расходам).

Следовательно, налоговые кредиты за налог, освобожденный по налоговой конвенции между Новой Зеландией и Страной X, не используются, так как нет налогового обязательства в Новой Зеландии.

– Процентный доход, выплачиваемый из Новой Зеландии Иностранному финансисту, может облагаться либо налогом у источника на проценты по ставке от 10 до 15 процентов, либо сбором в размере 2 процентов.1

1. Ставка может быть установлена налоговым договором или внутренним законодательством, а некоторые инструменты освобождаются от подоходного налога, но облагаются сбором.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

– Иностранное государство: Иностранный Финансист может облагаться или не облагаться налогом, в зависимости от налоговой системы в стране, резидентом которой он является. В целом, использование Новой Зеландии в качестве кондуита для простого встречного соглашения о финансировании не приносит никакой выгоды.

Сценарий третий – аналогичен сценарию второму, за исключением того, что используются две новозеландские компании – одна для поглощения кредитов на налоговое поощрение, а другая для накопления налоговых убытков. Эффективная с точки зрения налогообложения структура гарантирует, что налоговые кредиты на поощрение будут поглощены компанией-получателем. Это достигается путем разделения процентных расходов (и займов) между двумя компаниями для создания прибыли в компании, поглощающей кредиты. Процентные расходы (не требуемые компанией, поглощающей налоговые кредиты) передаются (обычно продаются) прибыльной новозеландской компании, которая может зачесть их в счет другого дохода или накапливать их в качестве налоговых убытков для будущего использования. Как показано ниже, заём в размере 200 миллионов долларов США от Иностранного Финансиста разделен между двумя новозеландскими компаниями в следующих пропорциях: R (14)

– «Новозеландская компания № 1» (NZ Co 1) – 60,6 миллиона долларов США; и

– «Новозеландская компания № 2» (NZ Co 2) – 139,4 миллиона долларов США. NZ Co 1 передает заемные средства (60,6 миллиона долларов США) компании NZ Co 2 путем вливания акционерного капитала (например, приобретения акций NZ Co 2). Затем NZ Co 2 предоставляет полный заём в размере 200 миллионов долларов США компании Страны X. Мы снова предполагаем, что Новая Зеландия предоставила Стране X налоговое поощрение в отношении этого процентного дохода по ставке 10 процентов.

НАЛОГОВЫЕ ПООЩРЕНИЯ: ПЕРЕСМОТР

Компания Страны X выплачивает NZ Co 2 проценты в размере 15 миллионов долларов США. NZ Co 2 облагается налогом в Новой Зеландии следующим образом:

Процентный доход 15 000 000 Процентные расходы 10 454 545 Чистая прибыль 4 545 455 Налог на чистую прибыль (33 процента) 1 500 000 Кредиты на налоговое поощрение (10 процентов x 15 миллионов долларов США) (1 500 000) Налог к уплате Нулевой

NZ Co 1 понесла процентные расходы в размере 4 545 455 долларов США. Это приводит к чистому убытку на ту же сумму по данной операции, поскольку она не получает текущего налогооблагаемого дохода от своих инвестиций в акционерный капитал NZ Co 2. Этот убыток может быть зачтен в счет других доходов NZ Co 1 или в счет доходов другой компании той же группы компаний. Налоговые последствия следующие:

– Страна X: Налог Страны X не взимается, поскольку налог не взимается в рамках одной из мер поощрения экономического развития Страны X. R (14)

– Новая Зеландия: NZ Co 2 не платит новозеландский налог, поскольку ее налоговое обязательство в размере 1 500 000 долларов США аннулируется кредитом на налоговое поощрение. У NZ Co 1 остается налоговый убыток в размере 4 545 455 долларов США, который может быть зачтен в счет других новозеландских доходов. Налоговая выгода от этого убытка, которая ложится на налоговую базу Новой Зеландии, составляет 1 500 000 долларов США (4 545 455 долларов США x 33 процента). Это эквивалентно сумме кредита на налоговое поощрение. Процентный доход, выплачиваемый из Новой Зеландии Иностранному

Финансисту, может облагаться либо налогом у источника на проценты в размере от 10 до 15 процентов, либо сбором в размере 2 процентов.

– Иностранное государство: Иностранный Финансист может облагаться или не облагаться налогом, в зависимости от налоговой системы в стране, резидентом которой он является. Путем направления долговых инвестиций через страну, которая предоставляет кредиты на налоговое поощрение, и обеспечения использования соответствующей налогово-плановой структуры для поглощения освобожденных иностранных налоговых кредитов, может быть получена налоговая выгода, равная стоимости кредитов на налоговое поощрение. Это противоречит цели налогового поощрения, которая заключается в предотвращении отзыва страной резидентства налоговых стимулов развивающейся страны. Это не предназначено для предоставления денежной субсидии, равной стоимости налога, не взимаемого развивающейся страной. Пример представлен в упрощенной форме, чтобы концепция могла быть понята. В фактических схемах, с которыми мы сталкивались, налоговая выгода распределялась между иностранным финансистом, новозеландской компанией и компанией в развивающейся стране (которая должна была получить

дисконтированную процентную ставку). Схемы не были реализованы, потому что Новая Зеландия и соответствующие договаривающиеся партнеры оперативно включили правило против уклонения от уплаты налогов в договоры, которое позволяет компетентному органу Новой Зеландии отклонять требования о налоговых кредитах на поощрение, если данное положение используется не по назначению. Это правило против уклонения от уплаты налогов более подробно обсуждается далее в данном документе. Мы также рассматривали возможность внесения поправок во внутреннее законодательство Новой Зеландии для противодействия этой схеме, но не смогли найти подходящего решения. Решение в рамках налоговых договоров, похоже, отпугнуло международных финансистов от использования соответствующих договоров, хотя некоторые финансисты сообщили, что вместо этого они будут реализовывать схему через другие страны с положениями о налоговом поощрении. Нам также стало известно о схемах, которые должны были использовать структуру, аналогичную описанной выше, за исключением того, что долговое финансирование должно было поступать из развивающейся страны в Новую Зеландию, а затем обратно в развивающуюся страну. Единственной целью этого кругового потока средств было бы использование положения о налоговом поощрении в налоговом договоре. Мы подозреваем, что кредитор и заемщик в развивающейся стране были либо одним и тем же юридическим лицом, либо ассоциированными предприятиями. R (14)

ПРИЛОЖЕНИЕ V СХЕМА УХОДА ОТ НАЛОГОВ II

Пример схемы маршрутизации, описанный ниже, воспроизведен из австралийской заметки SG/EMEF/CFA(96)17 для совещания EMEF в Париже 26-27 сентября 1996 г. Крупнейшая схема, с которой до сих пор сталкивались в Австралии, включает круговой поток средств. Предполагалось, что ряд займов будет предоставлен австралийским финансовым учреждением крупному иностранному банку через промежуточную финансовую компанию, резидента развивающейся страны, с которой Австралия договорилась в рамках налогового договора о налоговом поощрении налога у источника на проценты, от которого отказалась эта страна в соответствии с конкретной налоговой льготой для развития. Затем иностранный банк фактически должен был вернуть средства займа австралийскому финансовому учреждению. Проценты по таким займам обычно облагались 10-процентным налогом у источника на проценты со стороны развивающейся страны. Однако министр финансов этой страны согласился снизить ставку налога у источника на проценты по этим займам до 1,5 процента в рамках соответствующего поощрения развития. R (14) С точки зрения коммерческой реальности, предложенная схема была искусственной и надуманной, а транзакции должны были состояться в течение 30 минут. Хотя внешне предложенные транзакции включали средства в несколько миллиардов австралийских долларов, в транзакциях должно было использоваться только около 200 миллионов австралийских долларов, которые должны были быть предоставлены промежуточной финансовой компании, и большая часть этой суммы была бы немедленно возвращена австралийскому финансовому учреждению в форме предоплаченных процентов. Схема позволила бы этому финансовому учреждению понести условный убыток, сумма которого была примерно достаточна для компенсации полученного

процентного дохода. «Освобожденный от налога» иностранный налоговый кредит в отношении налога у источника на проценты должен был быть зачтен в счет налога, подлежащего уплате с других иностранных доходов финансового учреждения. За время действия схемы потери для австралийских доходов составили бы около 100 миллионов австралийских долларов. Только благодаря решительным представлениям своему договаривающемуся партнеру Австралия смогла предотвратить реализацию этой схемы.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ VI ПОЛОЖЕНИЯ ПРОТИВ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ

Типовые положения стран о налоговом поощрении против злоупотреблений Новая Зеландия: Несмотря на пункт (...) статьи ... [положение о налоговом поощрении в Статье об устранении двойного налогообложения] Соглашения, резидент Новой Зеландии, получающий доход из [другой страны], являющийся доходом, упомянутым в этом пункте, не считается уплатившим налог [другой страны] в отношении такого дохода, если компетентный орган Новой Зеландии после консультации с компетентным органом [другой страны] считает это неуместным, учитывая:

a) были ли заключены какие-либо соглашения каким-либо лицом с целью использования пункта (...) статьи ... в интересах этого лица или любого другого лица;

b) получает ли или может ли получить выгоду лицо, которое не является ни резидентом Новой Зеландии, ни резидентом [другой страны]; R (14)

c) предотвращение мошенничества, уклонения или избежания налогов, к которым применяется Соглашение;

d) любой другой вопрос, который компетентные органы считают уместным в конкретных обстоятельствах дела, включая любые представления от соответствующего резидента Новой Зеландии. Австралия: Отказ от налога (принимающей страны) не считается уплаченным в отношении дохода, полученного от любой схемы, заключенной резидентом Австралии с целью использования [принимающей страны] в качестве кондуита для дохода или в качестве местонахождения имущества с целью уклонения или избежания австралийского налога путем эксплуатации австралийских положений об иностранных налоговых кредитах, или для предоставления выгоды лицу, которое не является ни резидентом Австралии, ни (принимающей страны).

НАЛОГОВЫЕ ПООЩРЕНИЯ: ПЕРЕСМОТР

ПРИЛОЖЕНИЕ VII

СТАТЬЯ 23 B КОММЕНТАРИЯ К МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

C. Связь в особых случаях между налогообложением в государстве источника и обычным методом кредита (зачета)

1. В некоторых случаях государство, особенно развивающаяся страна, может по особым причинам предоставлять налогоплательщикам льготы, например, налоговые стимулы для поощрения промышленного производства. Аналогичным образом, государство может освобождать от налога определенные виды доходов, например, пенсии для раненых военнослужащих.

2. Когда такое государство заключает конвенцию с государством, которое применяет метод освобождения, никаких ограничений на предоставленные налогоплательщикам льготы не возникает, поскольку это другое государство должно предоставить освобождение независимо от суммы налога, если таковой имеется, взимаемого в государстве источника (см. Раздел III, пункт 3). Но когда другое государство применяет метод кредита (зачета), льгота может быть аннулирована в той мере, в какой такое другое государство позволит вычет только налога, уплаченного в государстве источника. В силу этих льгот это другое государство R (14) получает то, что можно назвать непредвиденной выгодой для своего Казначейства.

3. Если два государства согласны с тем, что выгода от льгот, предоставленных налогоплательщикам в государстве источника, не должна быть аннулирована, то потребуется отступление от пункта 2 статьи 23 A или от статьи 23 B.

4. Для этой цели могут быть использованы различные формулы, например:

a) государство резидентства разрешит вычет суммы налога, которую государство источника могло бы взимать в соответствии со своим общим законодательством, или такой суммы, ограниченной Конвенцией (например, ограничения ставок, предусмотренные для дивидендов и процентов в статьях 10 и 11), даже если государство источника, как развивающаяся страна, отказалось от всего или части этого налога в соответствии со специальными положениями для содействия своему экономическому развитию;

b) в качестве компенсации за налоговые жертвы, которые развивающаяся страна несет, в целом снижая свой налог у источника, государство резидентства соглашается разрешить вычет из своего собственного налога суммы (частично фиктивной), установленной по более высокой ставке;

c) государство резидентства освобождает доход, который получил налоговые льготы в развивающейся стране. Договаривающиеся государства свободны разрабатывать другие формулы в ходе двусторонних переговоров.

5. Если Договаривающееся государство соглашается особенно стимулировать инвестиции в другое государство, являющееся развивающейся страной, вышеуказанные положения обычно будут сопровождаться гарантиями для инвесторов, то есть Конвенция

будет ограничивать ставку налога, которая может взиматься в государстве источника с дивидендов, процентов и роялти.

6. Более того, могут быть предусмотрены временные ограничения или сроки для применения преимуществ, упомянутых в формуле a) и, возможно, c) выше: расширенный кредит (или освобождение) может быть предоставлен только в отношении стимулов, применяемых временно в развивающихся странах, или только для инвестиций, сделанных, или контрактов, заключенных в будущем (например, с даты вступления Конвенции в силу), или на определенный период времени.

7. Таким образом, существует значительное число решений этой проблемы. Фактически, конкретные последствия соответствующих положений также могут варьироваться в результате других факторов, таких как сумма, включаемая в налогооблагаемый доход в государстве резидентства (формулы a) и b) выше); это может быть чистый полученный доход (после вычета фактически уплаченного налога в государстве источника), или чистый доход, увеличенный на сумму, равную фактически уплаченному налогу в государстве источника, или налогу, который мог быть взиман в соответствии с Конвенцией (ставки, предусмотренные в статьях 10 и 11), или налогу, который государство резидентства соглашается разрешить в качестве вычета. R (14)

ПРИЛОЖЕНИЕ VIII РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ И РАЗРАБОТКЕ ПОЛОЖЕНИЙ О НАЛОГОВОМ ПООЩРЕНИИ В НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЯХ

СОВЕТ, Принимая во внимание статью 5 b) Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.; Принимая во внимание Рекомендацию Совета от 23 октября 1997 г. относительно Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале C(97)195; Принимая во внимание Доклад о налоговом поощрении: «Налоговые поощрения: пересмотр» [DAFFE/CFA(97)3/REV2], далее именуемый Докладом; Учитывая, что предоставление налогового поощрения в налоговых конвенциях может предоставлять широкие возможности для налогового планирования и избежания налогов; Учитывая, что предоставление налогового поощрения в налоговых конвенциях может иметь эффект провоцирования вредной налоговой конкуренции между странами; Принимая во внимание необходимость разработки более согласованного подхода среди стран-участниц и стран, не являющихся членами, к предоставлению и R (14) разработке положений о налоговом поощрении в налоговых конвенциях; I. РЕКОМЕНДУЕТ правительствам стран-участниц при ведении переговоров и заключении налоговых договоров следовать рекомендациям, изложенным в Докладе об использовании и разработке положений о налоговом поощрении, с учетом возможных изменений; и II. ПРЕДЛАГАЕТ правительствам стран-участниц информировать, в соответствующих случаях, Комитет по налоговым вопросам о любых изменениях в их политике в отношении использования и разработки положений о налоговом поощрении; III. ПОРУЧАЕТ Комитету по налоговым вопросам:

1. продолжать работу по вопросам, касающимся налогового поощрения; и

2. развивать диалог со странами, не являющимися членами, которые запрашивают налоговое поощрение, с целью выработки более согласованной позиции по предоставлению и разработке положений о налоговом поощрении.

Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам (принято Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 20 января 1999 г.)

Оглавление

I. Введение ..... **R(15)-3**
I.1 Предыстория ..... **R(15)-3**
I.2 Структура отчета ..... **R(15)-3**
II. Применение налоговых конвенций государством источника ..... **R(15)-4**
II.1 Предварительные замечания по налоговому режиму иностранных структур (entities) ..... **R(15)-4**
II.2 Различия, влияющие на налоговый режим товариществ ..... **R(15)-6**
II.3 Когда товарищество имеет право на льготы налоговой конвенции? ..... **R(15)-7**
R (15) II.4 Право партнеров на договорные льготы, когда товарищество не является резидентом ..... **R(15)-13**
II.5 Право на договорные льготы, когда одно Государство рассматривает товарищество как налогооблагаемую структуру ..... **R(15)-18**
II.6 Применение Конвенции, когда льготы зависят от определенных характеристик или признаков налогоплательщика ..... **R(15)-25**
III. Применение налоговых конвенций государством резидентства ..... **R(15)-28**
III.1 Конфликты квалификации ..... **R(15)-29**
III.2 Проблемы, возникающие из конфликтов распределения дохода ..... **R(15)-37**
Примечания и ссылки ..... **R(15)-43**
ПРИЛОЖЕНИЕ I: Предлагаемые изменения к Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... **R(15)-44**
ПРИЛОЖЕНИЕ II: Оговорки Франции, Германии, Нидерландов, Португалии и Швейцарии ..... **R(15)-57**
ПРИЛОЖЕНИЕ III: Список структур в отдельных странах ..... **R(15)-63**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Предисловие Настоящая публикация, шестая в серии «Вопросы международного налогообложения», включает отчет под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к товариществам», который Комитет по налоговым вопросам принял и решил сделать общедоступным 20 января 1999 г. Отчет посвящен применению положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а также, косвенно, двусторонних налоговых конвенций, основанных на этой Модели, к товариществам. В нем предлагается ряд изменений к Модельной налоговой конвенции, которые будут включены в следующее обновление Модели. На момент принятия отчета делегации Франции, Германии, Нидерландов, Португалии и Швейцарии выразили оговорки по различным аспектам отчета. Эти оговорки воспроизведены в Приложении II.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

I. ВВЕДЕНИЕ

I.1 Предыстория

1. В 1993 году Комитет создал Рабочую группу для изучения применения Модельной налоговой конвенции к товариществам, трастам и другим некорпоративным структурам. Этот первый отчет Рабочей группы, который Комитет принял 20 января 1999 г., посвящен исключительно

товариществам. Комитет, однако, признает, что многие принципы, обсуждаемые в его отчете, могут также применяться в отношении других некорпоративных структур, и поэтому намерен теперь рассмотреть применение Модельной налоговой конвенции к этим другим структурам в свете данного отчета.

2. В этом отношении следует также отметить, что ссылки на «товарищества» в настоящем отчете охватывают структуры, которые квалифицируются как таковые согласно гражданскому или коммерческому, а не налоговому законодательству. Таким образом, термин «товарищество», используемый в настоящем отчете, не подразумевает ничего о налоговом режиме соответствующей структуры и не должен смешиваться со ссылкой на структуры, будь то товарищества или нет, которые рассматриваются как прозрачные для налоговых целей.

3. В начале работы над этой темой было решено, что эта работа должна в целом быть сосредоточена на практических случаях, и поэтому был принят подход, основанный на обсуждении фактических примеров. R (15) Быстро обнаружилось, что многие проблемы, доведенные до сведения Комитета, возникали из так называемых «конфликтов квалификации» — случаев, когда Договаривающиеся государства по-разному толкуют или применяют договор. Комитет согласился с тем, что, хотя этот более широкий вопрос выходит за рамки рассмотрения товариществ согласно налоговым конвенциям, он тем не менее должен быть рассмотрен в контексте данной работы по товариществам.

I.2 Структура отчета

4. Как указывалось ранее, настоящий отчет сфокусирован на конкретных фактических примерах. Для каждого примера описываются факты и, при необходимости, соответствующие аспекты внутреннего налогового законодательства. Затем представляется анализ Комитета относительно того, как Модельная налоговая конвенция ОЭСР применяется в данном примере, и, при необходимости, предлагаются изменения к Модельной налоговой конвенции.

5. Раздел II обсуждает различные аспекты применения налоговых конвенций государством источника, когда речь идет о товариществах. Он включает обсуждение права партнеров и товариществ на договорные льготы в различных обстоятельствах.

6. Раздел III рассматривает вопросы, возникающие в связи с применением налоговых конвенций государством резидентства. Раздел III обсуждает проблемы, связанные с конфликтами квалификации, в то время как Раздел III

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

обсуждает проблемы, связанные с конфликтами распределения дохода.

7. Приложение I включает изменения к Модельной налоговой конвенции, которые либо специально включены в отчет, либо отражают его содержание. Приложение II включает общие замечания Франции, Германии, Нидерландов, Португалии и Швейцарии. Приложение III включает список структур, обнаруженных в странах, которые сотрудничали в подготовке данного отчета.

8. В настоящем отчете используются следующие сокращения:

- P = Товарищество
- A и B = Партнеры в P
- Государство P = Государство, в котором расположено P
- Государство R = Государство резидентства одного или всех партнеров
- Государство S = Государство источника, то есть Государство, в котором возникает доход, когда речь идет о трех Государствах

9. Аналогично, следующие символы используются в различных схемах, приведенных в настоящем отчете:

R (15)

II. ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ ГОСУДАРСТВОМ ИСТОЧНИКА

II.1 Предварительные замечания по налоговому режиму иностранных структур

10. При рассмотрении вопроса о том, как налоговые конвенции применяются к товариществам, полезной отправной точкой является изучение того, как иностранные структуры рассматриваются для целей налогообложения государством источника в отношении дохода, полученного с его территории.

11. В большинстве стран-членов, как правило, налоговое законодательство применяется на основе правовых отношений, вытекающих из других отраслей права. Таким образом, налоговое законодательство этих стран, ссылаясь на товарищества, при отсутствии специальных налоговых определений, будет ссылаться на те структуры, которые являются товариществами согласно внутреннему гражданскому или коммерческому праву.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

12. Однако часто возникают трудности, когда доход получается структурой, организованной в соответствии с законодательством другой юрисдикции. В этом случае структура должна быть классифицирована для целей применения налогового законодательства страны, где получен доход, независимо от того, совместима или нет эта классификация с гражданско-правовой или коммерческо-правовой системой юрисдикции, из которой структура получает свой правовой статус.

13. Например, если налоговая система страны признает в качестве налогоплательщиков только физических лиц, компании и товарищества (но не трасты) и предусматривает различный налоговый режим для этих трех типов налогоплательщиков, эта страна должна будет «принудительно» отнести иностранные структуры к одной или другой из этих категорий (с большей или меньшей сложностью в зависимости от сходства гражданского и коммерческого права соответствующих стран) для целей применения своей налоговой системы к внутреннему доходу, получаемому этими иностранными структурами.

14. При этом практика большинства стран заключается в принятии того же подхода, который они применяют в сугубо внутреннем контексте. Следовательно, они будут применять свою внутреннюю налоговую классификацию к иностранным структурам на основе правовых характеристик структуры по иностранному законодательству. В предыдущем примере страна, для целей налогообложения внутреннего дохода траста, созданного в соответствии с законодательством иностранной юрисдикции, обычно будет изучать правовые R (15) характеристики траста, вытекающие из трастового права иностранной юрисдикции, чтобы определить, кого она должна облагать налогом и должен ли этот человек облагаться налогом как физическое лицо, компания или товарищество, которые являются единственными категориями, признанными ее налоговым законодательством.

15. В системе международного налогообложения, где налоги на доходы взимаются на основе как резидентства, так и источника, это означает, что, помимо хорошо известной проблемы налогообложения одного и того же элемента дохода в Государстве резидентства и Государстве источника, будут существовать риски двойного налогообложения или неналогообложения, связанные с:

– различной классификацией данной структуры в Государстве резидентства и Государстве источника,

– различным налоговым режимом в этих Государствах для данной структуры, несмотря на общую классификацию. Эти риски, которые далее анализируются в следующих двух подразделах, усугубляются, когда участники структуры (например, партнеры товарищества) проживают в другом Государстве, отличном от того, в котором структура была учреждена. Раздел II обсуждает, почему эти различия особенно важны для товариществ.

II.2 Различия, влияющие на налоговый режим товариществ

a) Различная классификация

16. Хотя большинство, если не все, страны-члены признают концепции компании и товарищества для налоговых целей, их определения этих двух концепций могут различаться.

17. В большинстве случаев сходства между правовыми системами стран-членов будет достаточно для обеспечения того, чтобы то, что является компанией или товариществом в стране, где оно было учреждено, признавалось таковым, для налоговых целей, в других странах. Однако

структуры, которые не распространены в гражданском или коммерческом праве стран-членов, создадут трудности, если их не удастся легко классифицировать в одну из этих категорий, но такая классификация необходима для налоговых целей. В этом случае возможно, что одна страна будет рассматривать структуру как товарищество, в то время как другая будет рассматривать ее как компанию, с совершенно различными налоговыми последствиями.

б) Различный режим

18. Проблемы также возникнут, однако, когда две страны классифицируют данную структуру одинаково, но рассматривают эту структуру по-разному. R (15)

19. Эти проблемы особенно важны для товариществ, и большинство примеров в настоящем отчете основаны на этих проблемах. Общеизвестная трудность заключается в том, что, хотя некоторые страны рассматривают товарищества как прозрачные структуры (entities), не облагая налогом само товарищество, а облагая налогом каждого партнера по его доле в доходе товарищества, другие рассматривают товарищество как налогооблагаемую структуру, обычно облагая налогом товарищество по его доходу, как если бы оно было компанией.

20. Существует, однако, много других возможных различий, которые могут привести к двойному налогообложению или неналогообложению, некоторые из которых обсуждаются в настоящем отчете. Например, хотя некоторые страны принимают, что партнер может также быть кредитором товарищества и, следовательно, может получать процентный доход от товарищества, другие считают, что партнеру не могут быть выплачены проценты, а любая выплата того, что выдается за проценты, рассматривается как распределение дохода товарищества.

21. Другие различия связаны с тем, как страны применяют подход прозрачности. Сам по себе тот факт, что доход товарищества облагается налогом на уровне партнеров, не решает всех вопросов, связанных с расчетом налога, подлежащего уплате с этого дохода. Налоговые правила часто различаются в зависимости от характера налогоплательщика или от отношений между налогоплательщиком и другой стороной сделки. Страны могут иметь различные мнения относительно того, в какой степени товарищество должно игнорироваться при применении правил, основанных на характере налогоплательщика или на его отношениях с другим лицом (вопрос о том, в какой степени прозрачное товарищество должно игнорироваться для целей применения положений налоговых конвенций, обсуждается в Разделе II ниже).

22. Чтобы помочь странам в выявлении случаев, когда эти различия могут создавать проблемы, Комитет решил разработать список, описывающий налоговый режим структур, созданных в соответствии с законодательством каждой страны и обычно используемых в коммерческих и инвестиционных целях. Этот список включен в Приложение III.

в) Влияние на налоговые конвенции

23. Описанные выше различия создают ряд трудностей в отношении применения положений налоговых конвенций.

24. Комментарий к Статье 1 Модельной налоговой конвенции уже ссылается на проблему, описанную в пункте 19 выше, следующими словами: Внутреннее законодательство различных стран-членов ОЭСР отличается по режиму товариществ. Основная причина таких различий заключается в том, что некоторые страны рассматривают товарищества как налогооблагаемые единицы (иногда даже как компании), тогда как другие страны игнорируют товарищество и облагают налогом только отдельных партнеров по их доле в доходе товарищества. R (15)

25. Трудности, которые эти и другие различия создают в контексте применения положений налоговых конвенций, обсуждаются на протяжении всего настоящего отчета. Этот раздел фокусируется на проблемах, которые описанные выше различия создают для применения Конвенции государством источника, включая определение того, кто имеет право на льготы налоговой конвенции в отношении дохода, полученного товариществом (Раздел II), и применение положений Конвенции, которые зависят от определенных характеристик или признаков налогоплательщика (Раздел II). Раздел III рассматривает проблемы, связанные с применением Конвенции государством резидентства, сосредоточившись на конфликтах квалификации (Раздел III) и конфликтах распределения дохода (Раздел III).

26. Комитет считает, что многие из этих трудностей могут быть решены путем лучшей координации в применении и толковании некоторых положений налоговых конвенций. Настоящий отчет выдвигает ряд предложений в этом отношении.

II.3 Когда товарищество имеет право на льготы налоговой конвенции?

27. Когда доход получен из определенного Государства, определение налоговых последствий в этом Государстве сначала потребует применения внутреннего налогового законодательства этого Государства. Именно положения этого законодательства будут определять, кто может подлежать налогообложению по этому доходу в этом Государстве. Положения налоговых конвенций, однако, могут затем вмешиваться, чтобы ограничить или устранить права налогообложения, вытекающие из внутреннего законодательства, когда лицо, обычно, но не обязательно налогоплательщик, идентифицированный согласно внутреннему законодательству, имеет право на льготы налоговой конвенции в отношении этого дохода.

28. Чёткое правило статьи 1 Модельной налоговой конвенции заключается в том, что только лица, являющиеся резидентами Договаривающихся государств, имеют право на льготы, предусмотренные налоговой Конвенцией, заключённой этими государствами. В случае, когда доход получен товариществом, вопрос о том, имеет ли само товарищество право на льготы Конвенции, будет зависеть от того, подпадает ли товарищество под определение лица, являющегося резидентом Договаривающегося государства, согласно определениям статьи 3 и пункта 1 статьи 4.

a) Является ли товарищество «лицом»?

29. Для товарищества право на договорные льготы поэтому в первую очередь будет зависеть от того, подпадает ли оно под определение «лица». Подпункт 1 a) статьи 3 Модельной конвенции определяет «лицо» для целей Конвенции как «физическое лицо, компанию и любое другое объединение лиц». Пункт 2 Комментария к статье 3 предусматривает: R (15) «Определение термина „лицо“, приведённое в подпункте a), не является исчерпывающим и должно толковаться как указывающее на то, что термин „лицо“ используется в очень широком смысле (ср. особенно статьи 1 и 4). Определение явно упоминает физических лиц, компании и другие объединения лиц. Из значения, придаваемого термину „компания“ определением, содержащимся в подпункте b), следует, что, кроме того, термин „лицо“ включает любую структуру (entity), которая, хотя сама по себе не является объединением лиц, рассматривается как юридическое лицо для целей налогообложения. Таким образом, например, фонд (fondation, Stiftung) может подпадать под значение термина „лицо“. Особые положения по применению Конвенции к товариществам содержатся в пунктах 2–6 Комментария к статье 1».

30. Комментарий к статье 1, однако, не рассматривает вопрос о том, является ли товарищество «лицом» по смыслу статьи 3. Хотя практика государств-членов в этом отношении не является полностью единообразной, Комитет определил, что товарищества должны рассматриваться как «лица» по смыслу определения, содержащегося в статье 3. В большинстве стран товарищества (а также отдельные партнёры) будут рассматриваться как «лица» по смыслу статьи 3 либо потому, что товарищества подпадают под определение компании, либо потому, что они являются объединениями лиц. Поэтому Комитет принял решение исключить последнее предложение пункта 2 Комментария к статье 3 и заменить его следующим предложением:

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

«Товарищества также будут рассматриваться как „лица“ либо потому, что они подпадают под определение „компании“, либо, если это не так, потому что они представляют собой другие объединения лиц».

31. Комитет отметил, однако, что определение термина «гражданин» в подпункте 1 f) (ii) статьи 3 может создать впечатление, что товарищества не являются «лицами» для целей Конвенции. Это определение предусматривает, что термин «гражданин» включает «любое юридическое лицо, товарищество или ассоциацию, получающие свой статус таковых согласно законам, действующим в Договаривающемся государстве». С точки зрения грамматики и логики, конкретный термин, который включён в более широкий общий термин, обычно не упоминается отдельно в списке, содержащем общий термин.1

32. Во избежание любой путаницы, которая может возникнуть из-за этого определения, Комитет согласился добавить следующий пункт в Комментарий к статье 3: «Отдельное упоминание товариществ в подпункте 1 f) не противоречит статусу товарищества как лица согласно подпункту 1 a). Согласно внутреннему законодательству некоторых стран, структура (entity) может быть „лицом“, но не „юридическим лицом“ для целей налогообложения. Явное указание необходимо во избежание путаницы». R (15)

b) Является ли товарищество «резидентом Договаривающегося государства»?

33. Пункт 3 Комментария к статье 1 специально рассматривает проблему того, подпадает ли товарищество под определение «резидента» для целей конвенции. Комментарий гласит: «Во-первых, возникает вопрос, может ли товарищество как таковое ссылаться на положения Конвенции. Если товарищество рассматривается как компания или облагается налогом аналогичным образом, можно обоснованно утверждать, что товарищество является резидентом Договаривающегося государства, облагающего товарищество налогом на основаниях, указанных в пункте 1 статьи 4, и, следовательно, подпадая под действие Конвенции, имеет право на льготы Конвенции. В других случаях, упомянутых в пункте 2 выше, применение Конвенции к товариществу как таковому может быть отклонено, по крайней мере, если в Конвенции не предусмотрено специальное правило, касающееся товариществ».

34. Комитет обсудил этот пункт и пришел к выводу, что его анализ является верным. Если государство, в котором было учреждено товарищество, рассматривает это товарищество как фискально прозрачную структуру, то товарищество не «подлежит налогообложению» в этом государстве по смыслу статьи 4 и, следовательно, не может быть резидентом для целей Конвенции. Хотя это иногда неудобно (например,

пункт 89 ниже), похоже, существует мало возможностей для противоположного аргумента в соответствии с текущей формулировкой статьи 4.

35. Для уточнения этого вопроса Комитет согласился исключить последнее предложение пункта 3 Комментария к статье 1 и заменить его следующими предложениями: «Однако, если товарищество рассматривается как фискально прозрачная структура в государстве, товарищество не „подлежит налогообложению“ в этом государстве по смыслу пункта 1 статьи 4 и, следовательно, не может быть его резидентом для целей Конвенции. В таком случае применение Конвенции к товариществу как таковому было бы отклонено, если только в Конвенции не предусмотрено специальное правило, касающееся товариществ. Если в применении Конвенции таким образом отказано, партнёры имеют право, в отношении их доли дохода товарищества, на льготы, предусмотренные Конвенциями, заключёнными государствами, резидентами которых они являются, в той мере, в какой доход товарищества распределяется им для целей налогообложения в их государстве резидентства (см. пункт 8.2 Комментария к статье 4)».

36. Комитет признал, что определение того, «подлежит ли товарищество налогообложению» в данном государстве, может представлять практические трудности, R (15) учитывая различные системы, которые страны используют для налогообложения доходов товариществ. Он считает, что перечень, упомянутый в пункте 22 выше и включённый в Приложение III, поможет странам в решении этих трудностей.

37. Комитет подробно обсудил, как следует понимать концепцию «подлежащего налогообложению» в контексте различных систем налогообложения доходов товариществ. Комитет сначала обсудил случаи, когда внутреннее налоговое законодательство создаёт промежуточные ситуации, когда товарищество частично рассматривается как налогооблагаемая единица, а частично игнорируется для целей налогообложения. Хотя это может создавать практические трудности в отношении очень ограниченного числа товариществ, это более важная проблема в случае других структур (entities), таких как трасты. По этой причине Комитет решил рассмотреть этот вопрос в контексте последующей работы по данному докладу.

38. Затем Комитет рассмотрел два распространённых подхода к налогообложению товариществ. Во многих странах налоговое законодательство предусматривает, что доход, полученный товариществом из определённого источника, должен рассчитываться на уровне товарищества, как

если бы товарищество было отдельным налогоплательщиком. Каждому партнёру затем выделяется его доля этого дохода, которая сохраняет свой характер и добавляется к его доходу для целей определения его налогооблагаемого дохода. Его налогооблагаемый доход, включая его долю дохода товарищества, затем уменьшается на личные льготы и вычеты, на которые он имеет право, и затем налог определяется, начисляется и уплачивается на уровне партнёра. В таких случаях очевидно, что само товарищество не подлежит налогообложению.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

39. В других странах доход и подлежащий уплате налог рассчитываются аналогичным образом, но подлежащий уплате партнёрами налог затем агрегируется на уровне товарищества, которому затем начисляется общая сумма налога. В этих случаях начисление налога на товарищество является методом сбора, который не меняет того факта, что налог, подлежащий уплате с дохода товарищества, определяется на уровне каждого партнёра с учётом других доходов этого партнёра, личных льгот, на которые он имеет право, и применимой к нему ставки налога (которая может варьироваться в зависимости от его общего дохода или его природы). В таких случаях товарищество также не подлежит налогообложению.

40. Комитет согласился, что для целей определения того, подлежит ли товарищество налогообложению, реальный вопрос заключается в том, определяется ли сумма налога, подлежащая уплате с дохода товарищества, в отношении личных характеристик партнёров (являются ли партнёры налогооблагаемыми или нет, какие другие доходы они имеют, на какие личные льготы они имеют право и какая ставка налога к ним применяется). Если ответ на этот вопрос утвердительный, то само товарищество не должно считаться подлежащим налогообложению. Тот факт, что доход рассчитывается на уровне товарищества до его распределения партнёрам, что налог технически уплачивается товариществом или что он начисляется на товарищество, как описано в предыдущем пункте, не изменит этот результат. R (15)

41. Однако тот факт, что товарищество может считаться подлежащим налогообложению в государстве, не будет достаточным для того, чтобы оно рассматривалось как резидент этого государства для целей налоговых конвенций. Пункт 1 статьи 4 также требует, чтобы обязанность по уплате налога в этом государстве была обусловлена одним из перечисленных там критериев (например, резидентством, домицилем и т. д.). Таким образом, чтобы товарищество было резидентом Договаривающегося государства, оно должно подлежать налогообложению в этом государстве по причине одного из этих критериев.

42. Положения налоговых конвенций будут применяться по-разному в зависимости от того, подпадает ли товарищество под определение резидента. Если товарищество не подпадает под это определение, потому что именно партнёры несут налоговое обязательство по доходу товарищества, доход, полученный товариществом, должен рассматриваться как сохраняющий свой характер и источник, который он имел в руках товарищества для целей положений налоговой конвенции. Это соответствует ситуации, которая обычно предусматривается внутренним законодательством стран, не рассматривающих товарищества как налогооблагаемые структуры. Таким образом, если товарищество рассматривается как прозрачная структура для целей налоговых конвенций, потому что именно партнёры, а не товарищества, несут налоговое обязательство по доходу товарищества, этот доход, при применении соответствующей Конвенции, сохранит свой характер и источник, который он имел в руках товарищества для целей налогообложения в руках партнёров.2

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

43. Хотя Конвенция, как правило, не применяется к товариществам, которые рассматриваются как фискально прозрачные структуры, поскольку они не соответствуют критериям пункта 1 статьи 4, некоторые страны включили товарищества в сферу действия своих Конвенций при определённых обстоятельствах. В специально согласованных положениях товарищество рассматривается как резидент в той мере, в какой его доход подлежит налогообложению в руках партнёров. Это может произойти потому, что партнёры являются резидентами государства, в котором учреждено товарищество, или потому, что в случае нерезидентных партнёров товарищество содержит постоянное представительство (ПП) в государстве учреждения, и доход относится к этому постоянному представительству (ПП). Если весь доход товарищества относится либо к партнёрам-

резидентам, либо к постоянному представительству (ПП) при наличии нерезидентных партнёров, товарищество будет рассматриваться таким же образом, как компания-резидент, которая подлежала бы налогообложению во всём мире. Следующий текст из Протокола к Конвенции между Германией и Италией иллюстрирует использование таких специально согласованных положений: R (15) «Товарищество считается резидентом Договаривающегося государства по смыслу пункта 1 статьи 4, если оно было учреждено в соответствии с законодательством этого государства или если основной целью его деятельности является это государство. Однако ограничения права налогообложения другого Договаривающегося государства, предусмотренные статьями 6–23, применяются только в той мере, в какой доход, полученный из этого государства, или капитал, находящийся в нём, подлежит налогообложению в первом упомянутом государстве».

44. Одно из обоснований таких специальных положений, рассматривающих само товарищество как резидента, заключается в том, что некоторые страны рассматривают их как способ избежать административных проблем, связанных с требованием, чтобы все партнёры подтверждали свое право на договорные льготы. Кроме того, в некоторых случаях положения возникли там, где одно из Договаривающихся государств рассматривало товарищества как налогооблагаемые структуры, а другое государство, хотя и применяло подход фискальной прозрачности, настаивало на взаимном режиме. Наконец, поскольку доход обязательно будет подлежать налогообложению в государстве учреждения, предоставление договорных льгот не приведёт к двойному неналогообложению или к сокращению налогообложения в государстве источника, если налог отсутствует в государстве, где было образовано товарищество.

45. С другой стороны, такой подход порождает ряд существенных проблем и вопросов. Во-первых, может быть трудно определить, когда доход государства источника фактически относится к постоянному представительству (ПП) в государстве учреждения. Если доход относился к постоянному представительству (ПП) третьего государства, например, в налоговой гавани, то устранение двойного налогообложения в государстве источника не обязательно соответствовало бы налогообложению в государстве учреждения. Во-вторых, если устранение двойного налогообложения в государстве источника принимает форму снижения налога у источника, неясно, как следует рассчитывать это снижение, если только «часть» товарищества рассматривается как резидент по конвенции. Снижение может косвенно пойти на пользу партнёру, не имеющему иного права на льготы. Кроме того, существование товарищества позволяет доходу, относящемуся к постоянному представительству (ПП) в государстве учреждения, получить договорные льготы для партнёра третьего государства, тогда как существование прямого постоянного представительства (ПП) не привело бы к аналогичным льготам.3

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

46. Учитывая эти трудности, Комитет не счёл, что этот подход достаточно перспективен для попыток разработки альтернативного положения.

II.4 Право партнёров на договорные льготы, когда товарищество не является резидентом

47. В случаях, когда товарищество как таковое не подпадает под определение резидента согласно принципам, разработанным в предыдущем разделе, Комитет согласен, что партнёры должны иметь право на льготы, предусмотренные Конвенциями, заключёнными странами, резидентами которых они являются, в той мере, в какой они подлежат налогообложению в отношении своей доли дохода товарищества в этих странах. Следующие вводные примеры иллюстрируют результаты, которые, по мнению Комитета, являются уместными в некоторых часто встречающихся ситуациях. Важно отметить, что решения, разработанные в этом отчёте, не исключают возможности того, что государства-члены в своих двусторонних отношениях могут разрабатывать иные решения проблем двойного налогообложения, которые могут возникать в связи с товариществами. R (15) Пример 1: P — это товарищество, учреждённое в Государстве P. A и B — партнёры товарищества P, которые являются резидентами Государства P. Оба государства, P и S, рассматривают P как прозрачную структуру (entity). Товарищество P получает процентный доход из Государства S, который не относится к постоянному представительству (ПП) в Государстве S.

48. В данном примере Государство S, вероятно, определило бы, что согласно его внутреннему законодательству соответствующими налогоплательщиками являются A и B. После применения своего внутреннего законодательства оно затем рассмотрело бы применение налоговой Конвенции

S-P и, в частности, статьи 11. В соответствии с пунктом 1 статьи 11, статья применяется к процентам, которые «выплачиваются резиденту другого государства». В этих обстоятельствах доход целесообразно рассматривать как выплаченный A и B, поскольку именно им, а не товариществу, доход распределяется для целей определения их налогового обязательства в Государстве P. Таким образом, они получили доход в том смысле, который имеет отношение к применению договора. По сути, государство источника должно рассматривать доход как «прошедший транзитом» через прозрачную структуру (entity) товарищества к партнерам, которые несут налоговое обязательство по этому доходу в государстве своего резидентства. Пример 2: P — это структура (entity), учрежденная в Государстве P. A и B являются партнерами P, которые являются резидентами Государства R. Государства R, P и S все рассматривают P как прозрачную структуру (entity). P получает процентный доход из Государства S, который не относится к постоянному представительству (ПП) в Государстве S.

R (15)

49. Этот пример расширяет основной принцип, проиллюстрированный в примере 1, на более сложную ситуацию, включающую три страны и две Конвенции. Что касается Государства S, оно снова начнет анализ с определения того, что согласно его внутреннему законодательству соответствующими налогоплательщиками являются A и B. Применяя договор S-R, оно также определит, что A и B был распределен доход Государством R, и, таким образом, они несут налоговое обязательство по этому доходу для целей определения их права на льготы по Конвенции. Напротив, P не может заявлять право на льготы по Конвенции S-P, поскольку оно не является резидентом Государства P (оно не несет налогового обязательства в этом Государстве).

50. Такие случаи, когда партнеры не являются резидентами Государства, в котором было организовано товарищество, создают дополнительные трудности для налоговых органов, желающих проверить право налогоплательщика на льготы по договору. Очевидно, что от государств не следует ожидать предоставления льгот по налоговым конвенциям в случаях, когда они не могут проверить, действительно ли лицо имеет право на эти льготы.

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

Таким образом, применение положений Конвенции S-R будет зависеть от способности Государства S получить всю необходимую информацию. Пример 3: P — это структура (entity), учрежденная в Государстве P. A и B являются партнерами P, которые являются резидентами Государства R. Государства P и S оба рассматривают P как прозрачную структуру (entity), но Государство R рассматривает ее как налогооблагаемую структуру (entity). P получает прибыль от предпринимательской деятельности из Государства S, которая не относится к постоянному представительству (ПП) в Государстве S.

51. Здесь, в отличие от первых двух примеров, существует различие в распределении соответствующего дохода между странами. Государство S согласно своему внутреннему законодательству рассматривает A и B как соответствующих налогоплательщиков. Однако, когда дело доходит до применения договора S-R, крайне важно, чтобы Государство R, хотя оно, как правило, рассматривает A и B как резидентов, не распределяло им доход, возникающий в Государстве S, поскольку, согласно внутреннему законодательству Государства R, этот доход распределяется P, структуре (entity), которая не является резидентом, то есть не несет налогового обязательства в Государстве R. Таким образом, в этих обстоятельствах Государство S не будет обязано распространять льготы Конвенции на доход, который Государство R распределяет P для целей определения налогового обязательства по налогу Государства R на этот доход, — заключение, к которому можно прийти несколькими различными путями, как объясняется ниже. Соответственно, для целей применения Конвенции S-R, режим P в Государстве P не имеет значения, хотя, конечно, он был бы важен при применении Конвенции S-P, как будет обсуждаться в последующих примерах.

52. Комитет рассматривает результат, полученный в вышеприведенных примерах, как следствие применения Конвенции, учитывающего основные цели Конвенции: устранение двойного налогообложения и предотвращение двойного неналогообложения. Как обсуждалось во вводной части настоящего отчета, он признает, что существующая Конвенция и настоящий Комментарий не затрагивают явно многие вопросы, возникающие при режиме товариществ в рамках Конвенции. При буквальном применении положений Конвенции товарищество, которое само не несет

налогового обязательства, не имело бы права на льготы по Конвенции, и в той мере, в какой доход, полученный товариществом или выплаченный ему, не считался бы полученным самими партнерами или выплаченным им, партнеры также были бы лишены возможности заявлять право на льготы по Конвенции в отношении дохода товарищества. Чтобы избежать ситуации, когда положения налоговых конвенций не применяются к доходу прозрачной структуры (entity) товарищества, необходимо определить, возможно ли и как достичь желаемых результатов в рамках структуры существующей Конвенции.

53. Один из широко распространенных подходов заключался бы в признании неявным в структуре Конвенции принципа, согласно которому государство источника, применяя Конвенцию в случаях, когда задействованы товарищества, должно учитывать, как часть фактического контекста, в котором должна применяться Конвенция, способ, которым статья дохода, возникающая в его юрисдикции, рассматривается в юрисдикции налогоплательщика, заявляющего право на льготы по договору как резидент. Если это Государство «передает» доход партнеру, то партнер должен считаться несущим налоговое обязательство и имеющим право на льготы по Конвенции того Государства, резидентом которого он является. В этом отношении можно отметить, что партнер по-прежнему должен считаться несущим налоговое обязательство по доходу, который «передается» ему, если в Государстве резидентства налог не взимается с этого дохода в силу, например, освобождения от участия в случае дивидендов или применения метода освобождения для устранения двойного налогообложения в случае дохода, относящегося к постоянному представительству (ПП). С другой стороны, если доход, хотя и распределенный налогоплательщику в соответствии с законодательством государства источника, не распределяется аналогичным образом для целей определения налогового обязательства по этой статье дохода в Государстве резидентства налогоплательщика, заявляющего право на льготы по Конвенции, то государство источника не должно предоставлять льготы по Конвенции. В этих последних обстоятельствах отсутствует основное фактическое предположение, на котором основано распределение прав налогообложения, а именно, что государство источника обязано уменьшить свое требование по внутреннему законодательству только в тех случаях, когда рассматриваемый доход потенциально подлежит налогообложению в руках резидента партнера по договору. Эта интерпретация, которая рассматривает, как доход товарищества облагается налогом Государством резидентства, позволяет избежать отказа в предоставлении льгот по налоговым конвенциям в отношении дохода товарищества на том основании, что ни товарищество, поскольку оно не является резидентом, ни партнеры, поскольку доход не выплачивается им напрямую или не получен ими, не могут заявлять право на льготы по Конвенции в отношении этого дохода.

54. Другой подход предполагал бы рассмотрение условий правил распределения в соответствующих статьях Конвенции. В рамках этого анализа, в случае дивидендов, процентов и роялти, вопрос заключался бы в том, являлся ли получатель статьи дохода лицом, имеющим фактическое право на доход, в соответствии с законодательством Государства резидентства налогоплательщика, заявляющего право на льготы по договору, и, таким образом, налогоплательщиком в отношении этого дохода. В случае товарищества, рассматриваемого как прозрачная структура (entity) в соответствии с законодательством государства источника, но как налогооблагаемая структура (entity) в соответствии с законодательством государства резидентства, сама структура (entity), а не партнеры, рассматривалась бы как лицо, имеющее фактическое право на доход. Из-за режима дохода в Государстве резидентства партнеры не являлись бы лицами, имеющими фактическое право на доход, для целей договора. Таким образом, партнеры не имели бы права на льготы по договору в этих обстоятельствах, и то, имела ли сама структура (entity) такое право, зависело бы от того, соответствовала ли она независимо критериям резидента. Аналогичным образом, когда речь идет о прибыли от предпринимательской деятельности, определение того, относилась ли прибыль к предприятию «этого» Государства резидентства налогоплательщика, заявляющего право на льготы, определялось бы государством источника на основе режима ситуации в Государстве резидентства. Опять же, если товарищество рассматривалось бы этим последним Государством как структура (entity), то оно, а не партнеры, было бы соответствующей стороной, которая должна была бы обосновать требование о предоставлении льгот по договору.

55. Наконец, некоторые страны считали бы себя обязанными следовать распределению дохода в соответствии с их принципами внутреннего законодательства, даже если это приводит к налогообложению дохода в государстве источника и налогообложению в руках партнеров в

соответствии с законодательством их государства резидентства. Однако даже эти страны признают желательность наличия какого-либо механизма для устранения возникающего двойного налогообложения и либо предусматривают эту ситуацию в специальных положениях своих Конвенций, либо, по крайней мере, демонстрируют готовность устранять двойное налогообложение посредством механизма процедуры взаимного согласования (MAP), особенно когда распределение дохода товарищества производится в год получения дохода.

56. В свете предыдущего анализа Комитет поэтому согласился добавить следующий пункт в Комментарий к статье 4: 8.2 Если Государство игнорирует товарищество для целей налогообложения и рассматривает его как фискально прозрачную структуру (entity), облагая налогом партнеров на их долю дохода товарищества, само товарищество не несет налогового обязательства и, следовательно, не может считаться резидентом этого Государства. В таком случае, поскольку доход товарищества «передается» партнерам в соответствии с внутренним законодательством этого Государства, партнеры являются лицами, которые несут налоговое обязательство по этому доходу, и, таким образом, являются надлежащими лицами для заявления права на льготы по Конвенциям, заключенным Государствами, резидентами которых они являются. Этот последний результат будет иметь место, даже если в соответствии с внутренним законодательством государства источника доход относится к товариществу, которое рассматривается как отдельная налогооблагаемая структура (entity). Для Государств, которые не могли бы согласиться с этой интерпретацией статьи, было бы возможно предусмотреть этот результат в специальном положении, которое позволило бы избежать возникающего потенциального двойного налогообложения, когда доход товарищества по-разному распределяется двумя Государствами.

OECD MODEL CONVENTION

57. Следующие примеры рассматривают некоторые последствия этого общего подхода, изложенного в пунктах 52 и 53, и результаты, которые он дал бы в различных ситуациях.

II.5 Право на льготы по договору, когда одно Государство рассматривает товарищество как налогооблагаемую структуру (entity)

58. Первая группа ситуаций включает случаи, когда одно из Государств рассматривает товарищество как налогооблагаемую структуру (entity), а другое Государство рассматривает его как фискально прозрачную структуру (entity). Этот вопрос рассматривается сначала в двустороннем контексте, а затем там, где присутствуют трехсторонние отношения.

a) Двусторонние случаи

Пример 4: P — это товарищество, учрежденное в Государстве P. A и B являются партнерами P, которые являются резидентами Государства P. Государство P рассматривает P как прозрачную структуру (entity), в то время как Государство S рассматривает его как налогооблагаемую структуру (entity). P получает роялти из Государства S, которые не относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве S.

R (15)

59. Этот пример касается фундаментального различия в налоговом режиме товариществ, о котором уже упоминалось в пункте 19 и далее выше. Вопрос заключается в том, как Государство S должно применять положения Конвенции в таком случае.

60. Согласно внутреннему законодательству Государства S, налогоплательщиком будет товарищество P. Государство S могло бы затем утверждать, что, поскольку товарищество P не имеет права на льготы по договору, оно может облагать налогом доход, полученный P, независимо от положений Конвенции S-P. Это, однако, означало бы, что доход, по которому A и B несут налоговое обязательство в Государстве P, облагался бы налогом в Государстве S независимо от Конвенции, — результат, который, по-видимому, находится в прямом противоречии с объектом и целью Конвенции.

61. Комитет сравнил этот подход, согласно которому Государство S применяет положения Конвенции со ссылкой на режим товарищества в соответствии с его внутренним законодательством, с другим подходом, согласно которому Государство S рассматривает право на льготы по договору A и B, обоих резидентов Государства P, в соответствии с изложенными выше принципами. Согласно последнему подходу, Государство S определило бы, что положения

Конвенции должны применяться для предотвращения налогообложения роялти, поскольку, согласно этим принципам, доход должен считаться выплаченным A и B, двум резидентам Государства P, которые также должны считаться лицами, имеющими фактическое право на доход, поскольку именно они несут налоговое обязательство по такому доходу в Государстве P. Комитет пришел к выводу, что этот подход является правильным, поскольку он с большей вероятностью обеспечивает получение льгот по Конвенции лицами, которые несут налоговое обязательство по доходу.

62. Комитет не счел этот подход противоречащим положениям пункта 2 статьи 3, согласно которому термины, не определенные в Конвенции, если контекст не требует иного, имеют то значение, которое они имеют согласно внутреннему законодательству Договаривающегося государства, применяющего Конвенцию. В примере налоговый режим товарищества в Государстве P является частью фактов, на основании которых должны применяться положения Конвенции. Таким образом, ссылаясь на этот налоговый режим, Государство S не принимает конкретную интерпретацию положений Конвенции, предложенную Государством P; оно лишь принимает во внимание факты, необходимые для применения этих положений. Комитет пришел к выводу, что в любом случае, если интерпретация, основанная на внутреннем законодательстве, привела бы к случаям, когда доход, облагаемый налогом в руках резидентов одного Государства, не получил бы льгот по Конвенции, — результат, который противоречил бы объекту и цели Конвенции, — контекст Конвенции потребовал бы иной интерпретации. Пример 5: Факты те же, что и в примере 4, но налоговый режим товарищества в Государствах P и S меняется на противоположный. P — это товарищество, учрежденное в Государстве P. A и B являются партнерами P, которые являются резидентами Государства P. Государство P рассматривает P как налогооблагаемую структуру (entity), в то время как Государство S рассматривает его как прозрачную структуру (entity). P получает роялти из Государства S, которые не относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве S.

OECD MODEL CONVENTION

63. В этой ситуации, следуя правилам своего внутреннего законодательства по распределению дохода товарищества, Государство S рассматривало бы A и B как соответствующих налогоплательщиков. Однако, при применении договора, принципы, разработанные в Разделе II.4, потребовали бы, чтобы оно приняло во внимание, что Государство P распределило доход товарищества P. Таким образом, для целей Конвенции P было бы налогоплательщиком, имеющим право заявлять льготы по Конвенции, поскольку оно несет налоговое обязательство в Государстве P по доходу товарищества. Хотя в конкретных обстоятельствах этого примера не имеет значения, рассматривает ли Государство S право на льготы по договору партнеров или товарищества, это имело бы значение, как показано в последующих примерах, если бы партнеры, или один из них, не были резидентами Государства P. Пример 6: P — это товарищество, учрежденное в Государстве P. A и B являются партнерами P, которые являются резидентами Государства R. Государство P рассматривает P как прозрачную структуру (entity), в то время как Государство R рассматривает его как налогооблагаемую структуру (entity). P получает роялти из Государства P, которые не относятся к постоянному представительству (ПП) в этом государстве.

R (15)

64. Хотя Комитет согласен с тем, что в этой ситуации Государство P не должно быть обязано предоставлять льготы по Конвенции в отношении роялти-дохода, для обоснования такого результата используются несколько различных подходов. Согласно одному из подходов, партнеры A и B, хотя и являются резидентами как таковыми Государства R, не несут налоговой ответственности по партнерскому доходу в соответствии с правилами распределения, применяемыми Государством R, следовательно, они не имеют права на льготы по Конвенции в отношении такого дохода. P не является резидентом Государства R для целей Конвенции, поскольку, с точки зрения Государства R, оно не является внутренним налогоплательщиком ни в каком смысле. Таким образом, право Государства P облагать налогом партнерский доход не будет ограничено согласно Конвенции.

65. В качестве альтернативы, как обсуждалось в пункте 54 выше, партнеры не имели бы права на льготы по Конвенции, поскольку они не считались бы лицами, имеющими фактическое право на доход для целей Конвенции. Применяя более буквальный подход, Государство P могло бы просто сосредоточиться на том факте, что,

согласно его правилам распределения, доход был выплачен P, и P не соответствовало бы критериям резидента ни Государства R, ни Государства P. В данном случае режим налогообложения A и B не имел бы значения.

66. Наконец, некоторые страны отказывали бы A и B в налоговых льготах на основании концепций недобросовестности или злоупотребления правами по договору. Правила распределения Конвенции основаны на базовом предположении, что A и B был бы приписан доход, в отношении которого были бы предоставлены налоговые льготы, и в тех случаях, когда это не так, эти общие концепции позволили бы Государству P отклонить любые претензии A или B на льготы.

67. Пример 18 ниже рассматривает режим налогообложения последующего распределения P партнерской прибыли между A и B.

b) Трехсторонние случаи

68. Трехсторонние случаи создают сложные проблемы в отношении определения права на льготы по договору. Комитет, однако, полагает, что эти проблемы могут быть решены путем применения тех же принципов, изложенных в пунктах 52 и 53 выше. В следующих примерах обсуждается, как эти принципы должны применяться в различных ситуациях с участием трех государств. R (15) Пример 7: P является товариществом, учрежденным в Государстве P. A и B — партнеры P, которые являются резидентами Государства R. P владеет акциями X, компании, которая является резидентом Государства S. X выплачивает дивиденды P. Государства R и S рассматривают P как налогооблагаемую структуру, тогда как Государство P рассматривает его как фискально прозрачную структуру.

69. В этой ситуации товарищество не несет налоговой ответственности в Государстве P и, следовательно, не является резидентом этого государства для целей Конвенции P-S. Аналогично, хотя P рассматривается как налогоплательщик для целей внутреннего законодательства Государства S, и доход распределяется на P в соответствии с внутренним законодательством R, P не несет налоговой ответственности в Государстве R, поскольку оно не рассматривается как резидент. Наконец, хотя A и B потенциально несут налоговую ответственность как резиденты в Государстве R, согласно правилам распределения R, доход распределяется не им, а P. Таким образом, P не является резидентом Государства R, и A и B не имеют права на льготы по Конвенции R-S в отношении дохода товарищества. Таким образом, Государство S имело бы право облагать налогом доход без ограничений.

70. Следует отметить, что в этом примере (как и в последующих примерах) режим налогообложения товариществ в Государстве S не оказывает никакого влияния на право на льготы по договору. Таким образом, Конвенции S-R и S-P по-прежнему не применялись бы в отношении дивидендов, если бы Государство S рассматривало товарищества как прозрачные, а не как налогооблагаемые структуры. Пример 8: Факты те же, что и в примере 7, за исключением того, что режим налогообложения товарищества в Государстве P изменен на противоположный. P является товариществом, учрежденным в Государстве P. A и B — партнеры P, которые являются резидентами Государства R. P владеет акциями X, компании, которая является резидентом Государства S. X выплачивает дивиденды P. Все Государства рассматривают P как налогооблагаемую структуру.

R (15)

71. В этом примере товарищество P является резидентом Государства P, поскольку оно несет там налоговую ответственность. Партнеры A и B не должны считаться имеющими право на льготы по Конвенции S-R в отношении партнерского дохода, поскольку они не несут налоговой ответственности по этому доходу. Напротив, P должно рассматриваться Государством S как имеющее право на льготы по Конвенции S-P в отношении дивидендов, которые оно получает от этого Государства, поскольку оно несет налоговую ответственность по этим дивидендам и, следовательно, должно считаться получателем и лицом, имеющим фактическое право на доход. Таким образом, Конвенция S-P будет ограничивать право Государства S облагать налогом дивиденды, даже если Государство S облагает налогом дивиденды в руках партнеров A и B согласно своим внутренним правилам, применимым к налогообложению товариществ. Следует, однако, отметить, что, поскольку P является товариществом, оно не получит льгот по пониженной

ставке налога, предусмотренных в подпункте 2a) Статьи 10 Модельной налоговой конвенции (этот подпункт прямо исключает товарищества из сферы своего применения), если только два Договаривающихся государства не согласятся изменить подпункт 2a) для предоставления льгот по пониженной ставке товариществу, рассматриваемому как корпоративное юридическое лицо (ср. пункт 11 Комментария к Статье 10).

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

72. Как уже упоминалось, режим налогообложения товариществ в Государстве S не оказывает никакого влияния на право на льготы по договору в данном случае. Таким образом, Конвенция S-P по-прежнему была бы единственно релевантной, если бы Государство S рассматривало товарищества как прозрачные, а не как налогооблагаемые структуры. Пример 9: Факты те же, что и в примере 8, за исключением того, что режим налогообложения товарищества в Государстве R изменен на противоположный. P является товариществом, учрежденным в Государстве P. A и B — партнеры P, которые являются резидентами Государства R. P владеет акциями X, компании, которая является резидентом Государства S. X выплачивает дивиденды P. Государство P и Государство S рассматривают P как налогооблагаемую структуру, тогда как Государство R рассматривает его как фискально прозрачную структуру.

R (15)

73. Этот пример представляет случай, когда будет двойное право на льготы по договору в отношении одного и того же дохода. Как и в предыдущем примере, товарищество P является резидентом Государства P, поскольку оно несет там налоговую ответственность. P снова должно рассматриваться Государством S как имеющее право на льготы по Конвенции S-P в отношении дивидендов, которые оно получает от этого Государства, поскольку оно несет налоговую ответственность по этим дивидендам и, следовательно, должно считаться получателем и лицом, имеющим фактическое право на доход. Однако, в отличие от предыдущего примера, партнеры A и B также должны считаться имеющими право на льготы по Конвенции S-R в отношении партнерского дохода, поскольку они также несут налоговую ответственность по этому доходу. Таким образом, как Конвенции S-P, так и S-R будут ограничивать право Государства S облагать налогом дивиденды, независимо от того, облагает ли Государство S эти дивиденды в руках товарищества или партнеров A и B (согласно своим внутренним правилам, применимым к налогообложению товариществ, оно, скорее всего, будет облагать их налогом в руках товарищества). Опять же, режим налогообложения товариществ в Государстве S не будет оказывать никакого влияния на этот результат, так что обе конвенции по-прежнему будут применимы, если Государство S рассматривало товарищества как прозрачные, а не как налогооблагаемые структуры.

74. Комитет согласился, что это двойное право на льготы по договору будет реализовано путем взимания Государством S наименьшей суммы налога, разрешенной в соответствии с двумя договорами. Таким образом, если Конвенция S-R ограничивает налог, который может быть взиман Государством S, 15% от валовой суммы дивидендов, в то время как договор S-P ограничивает налог 10% от этой суммы, обязательства, возложенные на Государство S в соответствии с обеими конвенциями, будут выполнены, если налог, взимаемый Государством S, не превышает 10% от дивидендов.

OECD MODEL CONVENTION

75. Хотя Комитет согласился с таким подходом, он признал административные трудности, которые его реализация создаст в случае товарищества, имеющего большое количество партнеров, которые являются резидентами разных Государств. Пример 10: Факты те же, что и в примере 9, за исключением того, что между Государствами S и P нет налоговой конвенции.

R (15)

76. Комитет также обсудил, как принципы и выводы, сформулированные в его анализе предыдущих примеров, будут применяться, если товарищество является резидентом государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, включая случай, когда товарищество являлось резидентом налоговой гавани. Он пришел к выводу, что те же выводы должны применяться в отношении применения Конвенции между государством источника и государством резидентства партнеров.

77. Таким образом, в этом примере партнеры A и B должны считаться имеющими право на льготы по Конвенции S-R в отношении дивидендов, поскольку оба они облагаются налогом в Государстве R по этим дивидендам.

78. Как уже отмечалось, от Государств, однако, не следует ожидать предоставления льгот по налоговой конвенции в случаях, когда они не могут проверить, действительно ли лицо имеет право на эти льготы. Таким образом, если Государство P является налоговой гаванью, откуда Государство S не может получить налоговую информацию, применение положений Конвенции S-R будет зависеть от способности Государства S получить всю необходимую информацию от партнеров или от Государства R. В таких случаях Государство S вполне может принять решение использовать механизм возмещения для целей применения ограничения налога, предусмотренного в Статье 10, даже если оно обычно применяет это ограничение во время выплаты.

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

II.6 Применение Конвенции, когда льготы зависят от определенных характеристик или признаков налогоплательщика

79. Как указано в пункте 21 выше, различия в том, как Государства применяют подход прозрачности, могут создавать трудности для применения налоговых конвенций. Когда Государство считает, что товарищество не соответствует критериям резидента, поскольку оно не несет налоговой ответственности, и партнеры несут налоговую ответственность в своем государстве резидентства по своей доле дохода товарищества, ожидается, что это Государство будет применять положения Конвенции так, как если бы партнеры получили доход напрямую, чтобы классификация дохода для целей правил распределения Статей 6–21 не изменялась тем фактом, что доход проходит через товарищество.

80. Однако трудности могут возникнуть при применении положений, которые ссылаются на деятельность налогоплательщика, характер налогоплательщика, взаимоотношения между налогоплательщиком и другой стороной сделки. Государства могут иметь разные мнения относительно того, в какой степени товарищество должно игнорироваться при применении таких правил. В следующих подразделах описывается, как, по мнению Комитета, некоторые положения Конвенции должны применяться в этом отношении.

R (15)

a) Строительная деятельность

Пример 11: Компания A занимается инженерной деятельностью, а компания B занимается электромонтажными работами. Обе компании являются резидентами Государства P. Они учредили товарищество P в Государстве P для выполнения контракта по проектированию и установке электрооборудования на ядерном реакторе, строящемся в Государстве S. В рамках обязательств P по контракту сотрудники Компании A будут присутствовать на строительной площадке с 1 января по 10 июня, а сотрудники Компании B – с 10 июня по 1 февраля. При выполнении своих обязанностей эти сотрудники будут действовать как сотрудники соответствующих компаний, при этом каждая компания выступает в качестве агента товарищества.

OECD MODEL CONVENTION

81. В этом примере Комитет пришел к выводу, что период времени, проведенный двумя партнерами, должен суммироваться на уровне товарищества, в результате чего 12-месячный лимит пункта 3 Статьи 5 превышается. Таким образом, предприятие, осуществляемое товариществом, будет считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в Государстве S, так что каждый партнер будет считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в Государстве S для целей налогообложения своей доли прибыли от предпринимательской деятельности, полученной товариществом из Государства S. Этот вывод не был бы действителен, если бы взаимоотношения между A и B представляли собой лишь совместное предприятие или консорциум, а не товарищество.

b) Доход, относящийся к постоянной базе товарищества

Пример 12: Товарищество P, учрежденное в Государстве P, имеет постоянную базу в Государстве R. Партнер A является резидентом Государства P, а партнер B является резидентом Государства R.

Они договорились делить прибыль товарищества поровну. P получает 1 500 000 в течение налогового периода. Из этой суммы 1 000 000 относится к услугам, оказанным B из постоянной базы в Государстве R. Оставшиеся 500 000 относятся к услугам, оказанным A в Государстве P. Оба Государства рассматривают товарищества как прозрачные структуры (entities).

R (15)

82. Этот пример поднимает вопрос о том, в какой степени прозрачное товарищество должно игнорироваться для целей применения Статей 7 и 14. Комитет согласился, что в соответствии со Статьей 14 постоянная база P в Государстве R должна считаться постоянной базой как A, так и B, и то же самое относится к постоянному представительству (ПП) в соответствии со Статьей 7.

83. Затем Комитет рассмотрел, в какой степени деятельность товарищества может быть аналогично распределена между каждым из партнеров для целей применения пункта 1 Статьи 14, который требует, чтобы постоянная база регулярно предоставлялась лицу «для осуществления его деятельности».

84. Были высказаны две точки зрения. Согласно первой точке зрения, ссылка на «его деятельность» в пункте 1 Статьи 14 относится к личной деятельности каждого партнера, и деятельность товарищества не может переноситься на партнеров. Согласно этой точке зрения, Статья 14 не позволяла бы Государству R облагать налогом партнера A по его доле дохода, относящегося к постоянной базе (500 000), поскольку постоянная база не была регулярно доступна A для целей его собственной личной деятельности.

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

85. Большинство, однако, согласилось с иной точкой зрения, согласно которой деятельность товарищества должна распределяться между партнерами в той же степени, в какой постоянная база товарищества приписывается каждому из них. Применяя этот подход к вышеуказанному примеру, Государству R было бы разрешено, как государству источника, облагать налогом партнеров A и партнера B по их соответствующей доле дохода, относящегося к расположенной там постоянной базе. Государству R также будет разрешено, как государству резидентства, облагать налогом долю партнера B в любом другом доходе товарищества. Аналогично, Государству P будет разрешено, как государству источника, облагать налогом весь доход товарищества, относящийся к постоянной базе товарищества, расположенной в этом Государстве.

86. Комитет, однако, осознал, что случаи в реальном мире редко бывают такими простыми, как этот пример. Партнерское соглашение может специально распределять доход из различных Государств между конкретными партнерами. Сущности, которые могут рассматриваться как товарищества для одних целей, могут не являться товариществами для налоговых целей; многие международные товарищества предоставляют значительную автономию, как управленческую, так и финансовую, своим дочерним организациям в стране. Как налогоплательщики, так и налоговые органы стремятся избежать административно трудноуправляемых результатов.

87. Комитет решил, что эти вопросы более уместно рассматривать в контексте его работы по вопросам, связанным со Статьей 14. Он, однако, отметил, что не должно быть различий в результате независимо от того, применяются ли Статья 7 или 14, и что иной вывод привел бы к трудностям.

c) Определение «работодателя» для целей Статьи 15

88. В ходе обсуждения вопроса о том, квалифицируются ли товарищества как резиденты для целей налоговых конвенций, Комитет также рассмотрел связанный вопрос, вытекающий из ссылки на понятие резидента в подпункте 2b) статьи 15. Пункт 2 статьи 15 освобождает доход от работы по найму, полученный резидентом Договаривающегося государства в другом Государстве, от налогообложения этим другим Государством, если применяется ряд условий. Одним из таких условий является то, что работодатель не должен быть резидентом государства, в котором получен доход от работы по найму. Применение этого правила может быть проблематичным, когда работодателем является товарищество.

89. Как обсуждалось выше, товарищество, которое рассматривается как прозрачная структура (entity) Договаривающимся государством, не квалифицируется как резидент этого Государства согласно статье 4. Хотя очевидно, что товарищество, которое рассматривается как прозрачная структура (entity), может квалифицироваться как «работодатель» (особенно в соответствии с

определениями этого термина в национальном законодательстве некоторых стран, например, когда работодатель определяется как лицо, обязанное уплачивать налог на заработную плату), применение условия, установленного подпунктом 2b) статьи 15, на уровне товарищества независимо от положения партнеров сделало бы это условие совершенно бессмысленным, поскольку товарищество не может квалифицироваться как резидент в силу своего статуса прозрачной структуры.

90. Комитет рассмотрел этот результат в контексте статьи 15 и в свете цели и назначения подпунктов 2b) и c) этой Статьи. По его мнению, условия, установленные этими подпунктами, направлены на избежание налогообложения у источника краткосрочной занятости в той мере, в какой доход от работы по найму не разрешен в качестве вычитаемого расхода в Государстве источника, поскольку работодатель не подлежит налогообложению в этом Государстве, так как он не является резидентом и не имеет там постоянного представительства (ПП). Эти подпункты также могут быть оправданы тем фактом, что введение требований по удержанию налога у источника в отношении краткосрочной занятости в данном Государстве может рассматриваться как чрезмерное административное бремя, когда работодатель не является резидентом и не имеет постоянного представительства (ПП) в этом Государстве.4

91. На этой основе Комитет пришел к выводу, что для достижения осмысленного толкования, которое соответствовало бы контексту и цели пункта 2 статьи 15, подпункт 2b) должен, в случае товариществ, рассматриваемых как прозрачные структуры (entity), считаться относящимся к партнерам такого товарищества. Таким образом, Комитет предполагает толкование, при котором понятия «работодатель» и «резидент», как они представлены в подпункте 2b), применяются на уровне партнеров, а не на уровне товарищества. Этот подход полностью соответствует подходу, изложенному выше в пунктах 81 и 85, согласно которому определенные положения налоговых конвенций должны применяться на уровне партнеров, а не на уровне товарищества, чтобы избежать абсурдных или необоснованных результатов. R (15)

92. Комитет осознавал, что такое толкование создаст трудности, когда партнеры являются резидентами разных Государств. Однако такие трудности могут быть урегулированы посредством процедуры взаимного согласования (MAP) с отсылкой, например, к Государству, в котором являются резидентами партнеры, владеющие большинством долей в товариществе (т.е. Государству, в котором будет заявлена наибольшая часть вычета).

III. ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ ГОСУДАРСТВОМ РЕЗИДЕНТСТВА

93. В случаях, когда речь идет о товариществах, применение налоговых конвенций Государством резидентства также вызывает трудности, в первую очередь в отношении применения статьи 23 об устранении двойного налогообложения. В этой Главе рассматриваются некоторые из этих трудностей. Раздел III посвящен конкретной проблеме коллизий квалификации, в то время как Раздел III посвящен другим проблемам, которые могут создавать коллизии распределения дохода для Государства резидентства.

III.1 Коллизии квалификации

a) Описание проблемы

94. Комитет обнаружил, что ряд трудностей, связанных с применением налоговых конвенций к товариществам, подпадает под более широкую категорию так называемых «коллизий квалификации», когда государства резидентства и источника применяют разные статьи Конвенции на основе различий в их национальном законодательстве. Пример 13 ниже иллюстрирует такую коллизию.

95. Подраздел b) представляет выводы, достигнутые Комитетом. Подраздел c) обсуждает различные случаи коллизий квалификации с участием товариществ на основе этих выводов, представляя ответ на пример 13 в пункте 119. Пример 13: Партнер A предоставляет заем товариществу P, которое учреждено в Государстве P, R (15) где оно ведет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство (ПП). P выплачивает проценты A. Государство P признает займы между партнерами и товариществами; согласно его национальному законодательству Государство P разрешает P налоговый вычет за проценты. Государство R не признает займы между партнерами и товариществами согласно своему национальному законодательству. Оба Государства рассматривают товарищества как прозрачные структуры

(entity) и применяют статью 7 к доходу P, но Государство P применяет статью 11 к выплате процентов, а Государство R — нет.

96. В этом примере, хотя партнер A явно имеет право на льготы по Конвенции R-P, существует разногласие между Государствами P и R относительно того, какие положения Конвенции применимы. Государство P, будучи государством источника дохода, применяет свое национальное законодательство для целей налогообложения дохода товарищества и дохода от него. Оно, соответственно, определяет, что партнер A получает проценты от товарищества и что статья 11 Конвенции применяется для ограничения до 10% налога, который оно может взимать с процентов. Согласно национальному законодательству Государства R, займа не было, и, следовательно, A не имеет дохода в виде процентов. Государство R, однако, будет считать, что выплата от P к A является распределением доли A в прибыли от предпринимательской деятельности товарищества, которая была обложена налогом при получении в соответствии со статьей 7.

97. Позиция Государства P соответствует положениям Конвенции. В соответствии с пунктом 2 статьи 3, Государство P истолковало выражение «долговые требования любого рода», которые содержатся в пункте 3 статьи 11, в соответствии со своим национальным законодательством и, следовательно, пришло к выводу, что заем, предоставленный партнером, квалифицируется как долговое требование, по которому могут быть выплачены проценты. Оно применило статью 11 Конвенции соответствующим образом.

98. Последствия позиции, занятой Государством P, однако, должны быть рассмотрены в отношении налогообложения партнера A в Государстве R. В этом отношении необходимо различать случай, когда Государство R устраняет двойное налогообложение посредством метода освобождения, и случай, когда оно применяет метод кредита (зачета).

R (15) (i) Государство R использует метод освобождения

99. Согласно национальному законодательству Государства R, нет долгового требования между партнером A и товариществом, и, следовательно, A не получает процентов от Государства P. Если Государство R придерживается этой позиции при рассмотрении своего обязательства по устранению двойного налогообложения согласно статье 23 A, это может привести его к тому, что оно будет считать выплату, произведенную партнеру A, распределением прибыли от предпринимательской деятельности товарищества, которая относится к постоянному представительству (ПП), расположенному в Государстве P, что представляет собой доход, который должен быть освобожден от налогообложения согласно пункту 1 статьи 23 A. В той мере, в какой Государство P истолковало бы Конвенцию как обязывающую его ограничить свой налог до 10% от валовой суммы выплаты, результатом будет частичное неналогообложение (это было бы полное неналогообложение, если бы статья 11 Конвенции R-P не предусматривала налогообложения процентов у источника).

100. Следует отметить, что независимо от Конвенции, Государство R все еще может быть обязано освободить доход от налогообложения согласно своим национальным налоговым правилам, связанным с устранением двойного налогообложения, поскольку эти правила могут требовать применения иного подхода. Однако это была бы проблема, которая могла бы быть решена только путем внесения поправок в национальное налоговое законодательство Государства R.

(ii) Государство R использует метод кредита (зачета)

101. Согласно национальному законодательству Государства R, нет долгового требования между партнером A и товариществом, и, следовательно, A не получает процентов от Государства P. Даже если Государство R придерживается этой позиции при рассмотрении своего обязательства по устранению двойного налогообложения согласно статье 23 B, оно все равно должно облагать налогом любую долю дохода товарищества, относящуюся к A, чтобы избежать неналогообложения.

b) Анализ применения налоговых конвенций в случаях коллизий квалификации

102. Комитет согласился с тем, что при решении проблем коллизий квалификации, с которыми сталкивается Государство резидентства, полезной отправной точкой является признание принципа, согласно которому национальное законодательство Государства, применяющего свой налог, регулирует все вопросы, касающиеся того, как и в чьих руках облагается налогом тот или иной вид дохода. Действие налоговых конвенций может заключаться только в ограничении или

устранении права на налогообложение Договаривающихся государств. В случае государства источника, право облагать налогом виды дохода ограничено положениями, основанными на статьях 6–21 Модельной налоговой конвенции. В случае Государства резидентства, хотя положения, основанные на таких статьях, как 8 и 19, могут быть актуальны, основное ограничение возникнет из положений статьи об устранении двойного налогообложения (статья 23 в Модельной налоговой конвенции), согласно которой Государство резидентства соглашается либо освободить доход, который государство источника может облагать налогом согласно Конвенции, либо предоставить кредит (зачет) за налог, взимаемый государством источника с этого вида дохода. R (15)

103. При налогообложении вида дохода государство источника, следовательно, применяет свое национальное законодательство с учетом ограничений, налагаемых на него положениями его налоговых конвенций. То, как Государство резидентства квалифицирует вид дохода для целей договора, не имеет отношения к тому, как и в чьих руках государство источника облагает налогом этот вид дохода. Однако обратное неверно. То, как Государство резидентства устраняет двойное налогообложение, будет зависеть, в некоторой степени, от того, как Конвенция была применена государством источника.

104. Формулировка статьи 23 Модельной налоговой конвенции ОЭСР имеет решающее значение в этом отношении. Эта статья требует предоставления устранения либо посредством системы освобождения, либо посредством системы кредита (зачета), когда вид дохода может облагаться налогом «в соответствии с положениями Конвенции». Таким образом, Государство резидентства имеет договорное обязательство применять метод освобождения или кредита (зачета) в отношении любого вида дохода, когда налоговая конвенция разрешает налогообложение этого вида дохода государством источника.

105. В этом отношении необходимо уточнить значение фразы «в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом». Если из-за различий в национальном законодательстве между государством источника и Государством резидентства первое применяет, в отношении конкретного вида дохода, положения Конвенции, отличные от тех, которые применило бы Государство резидентства к тому же виду дохода, доход все еще облагается налогом в соответствии с положениями Конвенции, в данном случае, как это интерпретируется государством источника. В таком случае, следовательно, статья 23 требует, чтобы Государство резидентства предоставило устранение двойного налогообложения, несмотря на коллизию квалификации, возникшую в результате этих различий в национальном законодательстве.

106. Может быть полезным рассмотреть следующий пример для изучения результатов такого подхода. Пример 14: Партнер A, резидент Государства R, продает свою долю в P лицу D, резиденту R (15) Государства P, за сумму, превышающую скорректированную стоимость доли A. Согласно национальному законодательству Государства R, Государство R рассматривает P как компанию и рассматривало бы прибыль как прирост капитала резидента Государства R. Согласно национальному законодательству Государства P, Государство P рассматривает P как фискально прозрачную структуру и рассматривало бы прибыль как относимую к постоянному представительству (ПП) в Государстве P.

107. В этом примере Государство P, следовательно, считает, что отчуждение доли в товариществе для целей его Конвенции с Государством R является отчуждением партнером базовых активов предпринимательской деятельности, осуществляемой товариществом, которое может облагаться налогом Государством P согласно пункту 1 или 2 статьи 13. Государство R, поскольку оно рассматривает товарищество как корпоративное юридическое лицо, считает, что отчуждение доли в товариществе сродни отчуждению доли в компании, которое не могло быть обложено налогом Государством P в силу пункта 4 статьи 13. В таком случае коллизия квалификации возникает исключительно из-за различного режима товариществ в национальном законодательстве двух Государств, и Государство R должно считать, что Государство P обложило налогом прибыль от отчуждения «в соответствии с положениями Конвенции» для целей применения статьи 23. Следовательно, Государство R должно предоставить освобождение или кредит (зачет) согласно статье 23 Модельной налоговой конвенции независимо от того, что согласно своему собственному национальному законодательству оно рассматривает прибыль от отчуждения как доход от реализации акций в корпоративном юридическом лице, и что, если бы квалификация дохода Государством P соответствовала квалификации Государства R, Государству R не пришлось бы

предоставлять устранение согласно статье 23. Следовательно, в таком случае двойное налогообложение не возникнет.

108. Это не означает, что формулировка статьи 23 требует от Государства резидентства устранять двойное налогообложение во всех случаях, когда Государство источника обложило налогом вид дохода, применяя положение Конвенции, отличающееся от того, которое Государство резидентства считает применимым. Например, в вышеприведенном примере, если для целей применения пункта 2 статьи 13 Государство P считает, что товарищество осуществляло предпринимательскую деятельность через фиксированное место деятельности, но Государство R утверждает, что применяется пункт 4, поскольку товарищество не имело фиксированного места деятельности в Государстве P, существует законный спор относительно того, обложило ли Государство P доход в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если Государство P, применяя пункт 2 статьи 13, истолковало фразу «составляющие часть коммерческого имущества» таким образом, чтобы включить определенные активы, которые не подпадали бы под значение этой фразы согласно толкованию, данному ей Государством R. Такие коллизии, возникающие из-за различного толкования фактов или различного толкования положений Конвенции, необходимо отличать от коллизий квалификации, описанных в предыдущем пункте, где расхождение основано не на различных толкованиях положений Конвенции, а на различных положениях национального законодательства. В первом случае Государство резидентства может утверждать, что Государство источника не обложило налогом в соответствии с положениями Конвенции, если оно применило свой налог на основе того, что Государство резидентства считает неправильным толкованием фактов или неправильным толкованием Конвенции. Государствам следует использовать положения статьи 25 (процедура взаимного согласования (MAP)), и в частности пункт 3 этой статьи, для урегулирования этого типа коллизий, когда различие в подходах в противном случае приведет к неустраненному двойному налогообложению. R (15)

109. В других ситуациях, однако, фраза «в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может облагаться налогом» должна быть истолкована в отношении возможных случаев двойного неналогообложения с участием Государств резидентства, которые следуют методу освобождения. Если Государство источника считает, что положения Конвенции препятствуют ему облагать налогом вид дохода, который оно в противном случае обложило бы налогом, Государство резидентства должно, для целей применения пункта 1 статьи 23 A, считать, что вид дохода не может облагаться налогом Государством источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если бы Государство резидентства применило Конвенцию иначе, чтобы обложить налогом этот доход, если бы оно было Государством источника. Таким образом, Государство резидентства не обязано согласно пункту 1 освобождать вид дохода от налогообложения – результат, который соответствует основной функции статьи 23, заключающейся в устранении двойного налогообложения.

110. Эту ситуацию можно проиллюстрировать, ссылаясь на факты приведённого выше примера. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное место деятельности в Государстве P товариществом, учреждённым в этом Государстве, и партнёр, являющийся резидентом Государства R, отчуждает свою долю участия в этом товариществе. Однако, изменяя факты примера, теперь предполагается, что Государство P рассматривает товарищество как налогооблагаемую структуру (entity), тогда как Государство R рассматривает его как фискально прозрачную структуру; далее предполагается, что Государство R является государством, применяющим метод освобождения. Государство P, поскольку оно рассматривает товарищество как корпоративную структуру, считает, что отчуждение доли участия в товариществе сродни отчуждению акции в компании, которое оно не может облагать налогом в силу пункта 4 статьи 13. Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли участия в товариществе должно было облагаться налогом Государством P как отчуждение партнёром базовых активов предпринимательской деятельности, осуществляемой товариществом, к которому были бы применимы пункт 1 или 2 статьи 13. При определении, имеет ли оно обязательство освободить доход согласно пункту 1 статьи 23 A, Государство R тем не менее должно учитывать, что, исходя из того, как положения Конвенции применяются в отношении внутреннего законодательства Государства P, это Государство может не облагать налогом доход в соответствии с положениями Конвенции; таким образом, Государство R не имеет обязательства освобождать этот доход. R (15)

111. Такие случаи не следует путать со случаями, когда положения Конвенции предоставляют

государству источника право облагать налогом статью дохода, но эта статья дохода не облагается налогом согласно внутреннему законодательству государства источника. В таких случаях государство резидентства всё равно должно освободить эту статью дохода согласно положениям пункта 1 статьи 23 A (ср. пункт 34 Комментария к статье 23).

112. Другие случаи, которые необходимо различать, — это те, когда двойное неналогообложение возникает из-за разногласий между государством резидентства и государством источника по толкованию положений Конвенции. В таких случаях государство резидентства не соглашается с тем, что в отношении внутреннего законодательства государства источника это Государство лишено возможности облагать налогом данную статью дохода. Поэтому государство резидентства утверждает, что, поскольку его толкование Конвенции является верным, оно должно предоставить освобождение. Напротив, государство источника утверждает, что если его толкование Конвенции является верным, оно не может облагать доход налогом, и, следовательно, государство резидентства не должно предоставлять освобождение. Аналогичная проблема может возникнуть в случае различных толкований фактов.

113. Комитет решил, что наилучшим способом решения таких случаев двойного неналогообложения будет положение, которое будет добавлено к статье 23 A, и которое предусматривало бы, что государство резидентства не обязано предоставлять освобождение в этих случаях. Такое положение регулировало бы случаи двойного неналогообложения, возникающие в результате различных толкований положений Конвенции или

фактов. Поэтому Комитет решил добавить следующий пункт 4 к статье 23 A Модельной налоговой конвенции:

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

114. Это предлагаемое положение применялось бы только в той мере, в какой государство источника применило положения Конвенции для освобождения статьи дохода или капитала или применило положения пункта 2 статьи 10 или 11 к статье дохода. Следовательно, этот пункт не применялся бы в случаях, когда государство источника считает, что оно может облагать налогом статью дохода или капитала в соответствии с положениями Конвенции, но при этом фактически не подлежит уплате налог на такой доход или капитал согласно положениям внутреннего законодательства государства источника. Аналогично, когда государства источника и резидентства расходятся во мнениях не только относительно квалификации дохода, но и относительно суммы такого дохода, пункт 4 применяется только к той части дохода, которую государство источника освобождает от налога путём применения Конвенции или к которой это Государство применяет пункт 2 статьи 10 или 11. R (15)

115. Предыдущие комментарии касаются позиции государства резидентства, когда формулировка положений об устранении двойного налогообложения в соответствующей двусторонней Конвенции аналогична формулировке статьи 23 Модельной налоговой конвенции. Однако если формулировка отличается от той, что используется в Модельной налоговой конвенции, результат также может быть иным.

116. Один из вариантов, часто встречающихся в двусторонних конвенциях, заключается в том, что статья об устранении двойного налогообложения начинается словами «[д]войное налогообложение устраняется следующим образом: [...]». Если используется такая формулировка, выводы, представленные в предыдущих пунктах, будут усилены, поскольку эти слова чётко показывают, что статья предназначена для применения только в случаях двойного налогообложения, и обязательство, налагаемое на Договаривающиеся государства по устранению двойного налогообложения, будет наилучшим образом выполнено путём принятия подхода, описанного в этом разделе.

117. В некоторых конвенциях статья об устранении двойного налогообложения содержит явную ссылку на внутреннее законодательство, например, требуя предоставления зачёта иностранных налогов с учётом положений внутреннего законодательства относительно зачёта налога, подлежащего уплате в другом Государстве, против внутреннего налога, но без ущерба для общего

принципа, предусмотренного в статье. Хотя действие этих положений должно определяться на основе их точной формулировки, такая формулировка, предусматривающая, что ссылка на внутреннее законодательство не должна влиять на принцип статьи договора, как правило, позволит применять выводы предыдущих пунктов. Однако в некоторых конвенциях ссылка на внутреннее законодательство не столь ограничена, при условии, что любое несоответствие

между внутренним законодательством и положениями договора существовало на момент подписания Конвенции. Во избежание путаницы, Договаривающиеся государства могут пожелать уточнить, в какой степени внутреннее законодательство будет регулировать ситуации, существовавшие на момент вступления Конвенции в силу, когда применение внутреннего положения может быть расценено как противоречащее «общему принципу» достижения устранения двойного налогообложения.

c) Случаи конфликтов квалификации, связанных с товариществами

118. Далее рассматривается, как общие принципы, разработанные в предыдущем подразделе, применяются в некоторых случаях конфликтов квалификации, связанных с товариществами.

119. Начиная с примера 13 (факты этого примера приведены в подразделе a)), следует сделать вывод, что в этом примере частичное неналогообложение, упомянутое в пункте 99 выше, будет устранено, поскольку Государство R не будет обязано освобождать то, что Государство P считает процентами, так как можно сказать, что Государство P может, согласно своему внутреннему законодательству, облагать налогом эту часть дохода товарищества согласно пункту 2 статьи 11. Поэтому Государство R применит метод кредита (зачета) в этом случае, либо согласно пункту 2 статьи 23 A (метод освобождения), либо согласно пункту 1 статьи 23 B (метод кредита (зачета)). R (15) Пример 15: Факты аналогичны примеру 13, за исключением того, что подход к займу в Государствах P и R изменён на противоположный. Партнёр A предоставляет заём товариществу P, которое учреждено в Государстве P, где оно осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство (ПП). P выплачивает проценты A. Государство R признаёт займы между партнёрами и товариществами, но Государство P — нет. Оба Государства рассматривают товарищества как прозрачные структуры (entities) и применяют статью 7 к доходу P, но Государство R считает, что статья 11 должна применяться к выплате, произведённой партнёру A.

120. Этот пример является зеркальным отражением конфликта квалификации, представленного в примере 13. Государство P, как государство источника дохода, определяет, что

выплата является распределением доли прибыли партнёра A от предпринимательской деятельности товарищества и что статья 7 Конвенции применяется, позволяя ему облагать налогом эту долю без ограничений. Государство R, однако, считает, что выплата от P к A является выплатой процентов, подпадающей под правила статьи 11.

121. Снова, позиция Государства P соответствует положениям Конвенции. В соответствии с пунктом 2 статьи 3 Государство P истолковало слова «долговые требования любого рода», содержащиеся в пункте 3 статьи 11, в соответствии со своим внутренним законодательством и пришло к выводу, что финансовый вклад, сделанный партнёром A, не квалифицируется как долговое требование для целей определения, является ли выплата процентами.

122. Поскольку статьи 23 A и 23 B обе предусматривают применение метода кредита (зачета) в отношении процентов, можно утверждать, что последствия этой позиции для Государства R будут одинаковыми независимо от того, устраняет ли это Государство двойное налогообложение преимущественно методом освобождения или методом кредита (зачета). Согласно внутреннему законодательству Государства R, существует долговое требование, и партнёр A получает проценты из Государства P. Если Государство R следует этой позиции при рассмотрении своего обязательства по устранению двойного налогообложения согласно статьям 23 A или 23 B, это может привести его к рассмотрению выплаты, произведённой партнёру A, как процентов, которые оно может облагать налогом, при условии предоставления зачёта за любой налог Государства P, взимаемый в соответствии с пунктом 2 статьи 11. Если Конвенция не допускает налогообложение процентов у источника, результатом такого подхода будет двойное налогообложение. R (15) Если

Конвенция соответствует статье 11 Модельной налоговой конвенции, применение пункта 2 статей 23 A или пункта 1 статьи 23 B при таком подходе, вероятно, приведёт к некоторому двойному налогообложению в той степени, в которой Государство R может предоставлять зачёт только за ту часть налога Государства P, которую оно считает наложенной в соответствии со статьёй 11, то есть 10% от выплаты процентов.

123. Однако на основе принципов, разработанных в подразделе b), этот результат будет предотвращён, поскольку Государство R будет обязано либо освободить то, что оно считает процентами (если оно применяет метод освобождения), либо предоставить зачёт за полную сумму налога, взимаемого Государством P с этой статьи дохода (если оно применяет метод кредита (зачета)). Это связано с тем, что налог, который Государство P взимало согласно статье 7, был взиман в соответствии с положениями статьи 7 Конвенции, принимая во внимание квалификацию дохода в свете внутреннего налогового законодательства Государства P.

III.2 Проблемы, возникающие из-за конфликтов распределения дохода

124. Как обсуждалось в разделе II, конфликты распределения дохода могут возникать из-за того, что два Договаривающихся государства по-разному классифицируют одну и ту же структуру (entity), так что одно рассматривает её как товарищество, а другое — нет, или из-за того, что одно Государство облагает товарищества налогом как налогооблагаемые структуры (entities), в то время как другое рассматривает их как

прозрачные структуры (entities) для целей налогообложения. Такие конфликты, когда доход облагается налогом двумя Государствами у разных налогоплательщиков, создают особые проблемы для государства резидентства. Эти проблемы рассматриваются на следующих примерах. Пример 16: P — товарищество, учреждённое в Государстве P. Партнёр B является резидентом Государства R, в то время как партнёр A является резидентом Государства P. Государство P рассматривает товарищество как налогооблагаемую структуру (entity), тогда как Государство R рассматривает его как прозрачную структуру (entity). P получает роялти из Государства R, которые не относятся к постоянному представительству (ПП) в Государстве R. P имеет офис в Государстве P и, следовательно, может считаться имеющим постоянное представительство (ПП) в Государстве P.

R (15)

125. В этом примере P квалифицируется как резидент Государства P, поскольку оно является лицом, «подлежащим налогообложению» там согласно законодательству Государства P. Согласно статье 12 договора между P и R, очевидно, что Государство R не может облагать товарищество налогом на роялти. Государство R, однако, хотело бы облагать налогом партнёра B, резидента, на его долю дохода от товарищества.

126. Некоторые делегаты заняли позицию, что Конвенция между R и P не позволяет Государству R облагать налогом в этой ситуации. На основании пункта 1 статьи 12, который предусматривает, что роялти, возникающие в Государстве R и выплачиваемые резиденту Государства P, облагаются налогом только в Государстве P, если резидент является лицом, имеющим фактическое право на доход, они утверждали, что, поскольку товарищество квалифицируется как резидент Государства P и является лицом, имеющим фактическое право на доход от роялти, условия пункта соблюдены, и роялти могут облагаться налогом только в Государстве P. Делегаты, принявшие такое толкование, поэтому пришли к выводу, что, если случай не подпадает под применение правил контролируемых иностранных компаний (CFC rules) или Конвенция не включает специальное положение, позволяющее Государству R облагать налогом своих резидентов в таких обстоятельствах (например, специальное положение, применимое к товариществам, или так называемую «оговорку о сохранении права» (saving clause), как это встречается в конвенциях, заключённых Соединёнными Штатами), Конвенция будет препятствовать Государству R облагать налогом партнёра B на его долю роялти.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

127. Однако большинство не согласилось с этой позицией. При налогообложении партнёра B Государство R облагает налогом своего собственного резидента на доход, возникающий на его территории. Статья 12 Конвенции не влияет на налогообложение, основанное на резидентстве, а

только на налогообложение, основанное на источнике. Применяя Конвенцию, Государство R действительно может считать, основываясь на принципах, разработанных в предыдущих примерах, что партнёр B может рассматриваться как получивший выплату своей доли роялти для целей налогообложения в этом Государстве, так что ограничение статьи 12 не применяется, поскольку эта Статья применима только в случаях, когда роялти, возникающие в одном Государстве, были выплачены резиденту другого Государства.

128. Поэтому Комитет решил изменить Комментарий к статье 1, добавив в него следующий пункт: Если товарищество рассматривается как резидент Договаривающегося государства, положения Конвенции, которые ограничивают право другого Договаривающегося государства облагать налогом товарищество на его доход, не применяются для ограничения права этого другого Государства облагать налогом партнёров, которые являются его собственными резидентами, на их долю дохода от товарищества. Некоторые государства могут пожелать включить в свои конвенции положение, которое прямо подтверждает право Договаривающегося государства облагать налогом партнёров-резидентов на их долю дохода от товарищества, которое рассматривается как резидент другого Государства. R (15)

129. Поскольку право Государства R облагать налогом партнёра B на его долю дохода от товарищества вытекает из резидентства партнёра в этом Государстве, отсюда следует, что Государство R также должно предоставить партнёру B льготы статьи 23. Тот факт, что товарищество имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве P, не имеет значения в этом отношении, поскольку, как обсуждалось в подразделе b), налог, взимаемый Государством P, всё равно будет взиматься в соответствии с положениями Конвенции, так как Государству P разрешено облагать налогом товарищество P как своего резидента. Применение статьи 23 Государством R может, однако, вызвать некоторые трудности, поскольку Государство P будет взимать свой налог с товарищества, а не с партнёров, и поскольку этот налог может взиматься как при получении дохода, так и при его распределении (т.е. посредством налога у источника на распределение, которое Государство P может рассматривать как дивиденд). Эти трудности рассматриваются ниже в связи с примером 18. Пример 17: P — товарищество, учреждённое в Государстве P. A и B являются партнёрами P, проживающими в Государстве R. Государство P рассматривает P как налогооблагаемую структуру (entity), тогда как Государство R рассматривает её как прозрачную структуру (entity). P получает роялти из Государства P, которые не относятся к постоянному представительству (ПП) в этом государстве.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

130. Этот пример рассматривает фактическую ситуацию, аналогичную описанной в предыдущем примере, но с точки зрения государства резидентства партнерства, то есть Государства P. В этом примере Государство P, согласно своему внутреннему законодательству, будет облагать налогом роялти в руках партнерства. С его точки зрения, P является налогоплательщиком-резидентом и как таковой подлежит налогообложению в отношении своего дохода, возникающего в Государстве P. Таким образом, Статья 12 Конвенции не будет применяться, поскольку роялти возникают в Государстве P и выплачиваются резиденту Государства P. Однако, поскольку Государство R распределяет доход между партнерами A и B, они также подлежат налогообложению в отношении роялти в Государстве R как резиденты. Таким образом, возникнет двойное налогообложение одного и того же вида дохода из-за различных правил распределения в этой ситуации. R (15)

131. Большинство придерживалось мнения, что, несмотря на общие принципы, обсуждаемые в Разделе II, которые требовали бы от государства источника учитывать режим дохода в государстве резидентства партнеров, в этой ситуации Государство P не будет ограничено в своих правах налогообложения Конвенцией P-R. По его мнению, ситуация с точки зрения Государства P является чисто внутренним вопросом; оно просто облагает налогом доход из внутренних источников налогоплательщика-резидента, и ничто в Конвенции не может ограничить это право. Тот факт, что двойное налогообложение возникает из-за различных правил распределения доходов Государствами R и P, не является причиной для ограничения его права облагать налогом своих резидентов.

132. Некоторые делегаты, однако, продолжали бы придерживаться принципа, согласно которому Государство P, применяя Конвенцию, должно учитывать тот факт, что, согласно правилам распределения доходов в Государстве R, доход подлежал бы налогообложению в руках A и B. Их позиция заключалась бы в том, что Государство P обязано устранить потенциальное возникающее

двойное налогообложение путем применения Статьи 12 для освобождения дохода в руках партнеров, тем самым оставляя исключительное право налогообложения за Государством R.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ПАРТНЕРСТВАМ

133. В случаях, когда P продолжает облагать налогом доход в руках P, возможное применение Статьи 23 обсуждается в Разделе III. Пример 18: В Год 1 компания P, учрежденная и имеющая постоянное представительство (ПП) в Государстве P, получает прибыль в размере 1 миллиона. В Год 2 компания P распределяет A, резиденту Государства R, его долю в прибыли, полученной в Год 1 (300 000). Согласно внутреннему законодательству Государства P, P является компанией, и прибыль облагалась бы налогом в Год 1 по ставке 40% (400 000). В Год 2 был бы введен дополнительный налог у источника (30 000) на распределение A (рассматривая его как дивиденд). Согласно внутреннему законодательству Государства R, P является фискально прозрачной структурой (fiscally transparent), и Государство R обложило бы налогом A в Год 1 в отношении доли A в прибыли P (500 000). Государство R рассматривало бы распределение в Год 2 как не имеющее налоговых последствий.

R (15)

134. В этом примере конфликт в распределении дохода, возникающий из-за различного подхода к партнерствам в Государствах P и R, порождает следующие различные трудности в отношении устранения двойного налогообложения Государством R:

– тот факт, что Государство P облагает налогом два различных события (получение прибыли и ее распределение), в то время как Государство R облагает налогом только одно событие (получение прибыли);

– временное несоответствие, возникающее из-за того, что Государство P облагает налогом распределение в Год 2, но Государство R взимает свой налог в Год 1;

– тот факт, что налог Государства P, взимаемый при получении прибыли, уплачивается партнерством, в то время как налог Государства R взимается с партнеров.

135. Первая трудность касается вопроса о том, должно ли Государство R предоставлять кредит (зачет) в отношении налога, взимаемого Государством P при распределении. Это вопрос, который в равной степени касается государств, применяющих метод освобождения, и государств, применяющих метод кредита (зачета). Если Государство R применяет метод освобождения, оно должно воздерживаться от налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности партнерства, полученной из Государства P в Год 1 (оно, конечно, имеет право учитывать исключенный доход при определении ставки налога на оставшийся доход A в соответствии с пунктом 3 Статьи 23 A); если оно является государством кредита (зачета), оно должно предоставить кредит (зачет) в отношении налога Государства P, взимаемого с этой прибыли в Год 1. Однако в обоих случаях Конвенция теоретически требует, чтобы оно предоставляло кредит (зачет) в отношении налога Государства P, взимаемого с распределения, в счет своего налога на такое распределение (пункт 2 Статьи 23 A и пункт 1 Статьи 23 B).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

136. Поскольку, однако, Государство R не облагает налогом распределение, нет налога, взимаемого Государством R, против которого можно было бы зачесть налог Государства P, взимаемый при распределении. Хотя Конвенция позволяла бы Государству R облагать налогом распределение прибыли, произведенное в Год 2, такое налогообложение было бы несовместимо с подходом Государства R к партнерству и, следовательно, не разрешено его внутренним законодательством. Согласно этому закону, доход может облагаться налогом (с учетом любого устранения двойного налогообложения) только в тот год, когда он был получен, то есть в Год 1. Способ осуществления прав налогообложения, разрешенных договором, является, конечно, вопросом внутреннего законодательства.

137. Необходимо провести четкое различие между получением прибыли и распределением этой прибыли. Государство R, если оно является государством, применяющим метод освобождения, должно освободить от налогообложения получение прибыли в Год 1 и, следовательно, не имеет права согласно Конвенции облагать налогом прибыль при ее получении на том основании, что Статья 10 позволяла бы облагать ее налогом при распределении. Аналогичным образом, однако, Государство R (если оно является государством, применяющим метод кредита (зачета)) не должно

ожидаться, что оно зачтет налог, взимаемый Государством P при распределении, в счет своего собственного налога, взимаемого при получении прибыли. R (15)

138. Как только будет согласовано, что Государство R не взимает налог на распределение, вторая трудность, то есть временное несоответствие, перестает быть актуальной. Хотя временные несоответствия часто создают проблемы для целей иностранного налогового кредита (зачета), что приводит государства к принятию правил, разрешающих перенос иностранных налоговых кредитов (зачетов) на прошлые или будущие периоды, в данном примере эта проблема не возникает, поскольку отсутствует двойное налогообложение распределения.

139. Третья трудность касается только государств, применяющих метод кредита (зачета), и связана с тем, что оба государства облагают налогом один и тот же доход, но с разных налогоплательщиков. Таким образом, вопрос заключается в том, обязано ли Государство R, которое облагает налогом партнера A в отношении его доли в прибыли партнерства, согласно Конвенции, предоставить кредит (зачет) в отношении налога у источника, который взимается в Государстве P с партнерства P, которое Государство P рассматривает как отдельную налогооблагаемую структуру (entity). Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным. В той мере, в какой Государство R передает доход партнерства партнерам для целей их налогообложения, оно должно быть последовательным и передавать налог, уплаченный партнерством, для целей устранения двойного налогообложения, возникающего в результате его налогообложения партнеров. Другими словами, если корпоративный статус, присвоенный партнерству Государством P, игнорируется для целей налогообложения доли в прибыли, он также должен игнорироваться для целей предоставления доступа к иностранному налоговому кредиту (зачету).

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ПАРТНЕРСТВАМ

Примечания и ссылки **Примечания**

1. Поскольку партнерства квалифицируются как «лица», они должны иметь право, согласно пункту 1 Статьи 25, прибегать к процедуре взаимного согласования (MAP). Однако, если партнерство не квалифицируется как «резидент Договаривающегося государства» (см. ниже), пункт 1 Статьи 25 не указывает, в какой компетентный орган оно должно подать свое заявление. Комитет считает, что это процедурное препятствие не должно мешать партнерству подавать свое заявление в компетентный орган государства резидентства его партнеров, поскольку тот же результат мог бы быть достигнут, хотя и более обременительным способом, если бы каждый из партнеров подавал заявление самостоятельно.

2. См. особое мнение Франции в Приложении II.

3. См. особое мнение Германии в Приложении II.

4. См. особое мнение Германии в Приложении II.

R (15)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ I ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В МОДЕЛЬНУЮ НАЛОГОВУЮ КОНВЕНЦИЮ

Ниже приведены изменения в Модельную налоговую конвенцию, вытекающие из отчета (изменения в существующий текст Комментария обозначены полужирным курсивом и зачеркнутым текстом):

Статьи Модели

1. Добавить следующий пункт 4 в Статью 23 A Модельной налоговой конвенции:

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

Комментарий R (15)

2. Удалить пункты 2–6 Комментария к Статье 1 и заменить их следующим:

2. Внутреннее законодательство различается в подходе к партнерствам. Эти различия создают различные трудности при применении налоговых конвенций в отношении партнерств. Эти трудности анализируются в отчете Комитета по налоговым вопросам под названием «Применение Модельной налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам», выводы которого включены ниже и в Комментарий к различным другим положениям Модельной налоговой конвенции.

3. [ИЗ ПУНКТА 2] Как обсуждалось в этом отчете, основным источником трудностей является тот факт, что некоторые страны рассматривают партнерства как налогооблагаемые единицы (иногда даже как компании), тогда как другие страны применяют то, что можно назвать фискально прозрачным подходом (fiscally transparent approach), при котором партнерство игнорируется для целей налогообложения, а отдельные партнеры облагаются налогом в отношении их соответствующей доли дохода партнерства.

4. Первая трудность заключается в том, в какой степени партнерство как таковое имеет право на льготы положений Конвенции. Согласно Статье 1, только лица, являющиеся резидентами Договаривающихся государств, имеют право на льготы налоговой Конвенции, заключенной этими государствами. Хотя пункт 2 Комментария к Статье 3 объясняет, почему партнерство является лицом, партнерство не обязательно квалифицируется как резидент Договаривающегося государства согласно Статье 4.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ПАРТНЕРСТВАМ

5. [ИЗ ПУНКТА 3] В случаях, когда партнерство рассматривается как компания или облагается налогом аналогичным образом, можно обоснованно утверждать, что партнерство является резидентом Договаривающегося государства, которое облагает налогом партнерство по основаниям, указанным в пункте 1 Статьи 4, и, следовательно, подпадая под действие Конвенции, оно имеет право на льготы Конвенции. В других случаях, упомянутых в пункте 2 выше, применение Конвенции к партнерству как таковому может быть отказано, по крайней мере, если в Конвенции не предусмотрено специальное правило, касающееся партнерств. Однако, если партнерство рассматривается в государстве как фискально прозрачная структура (fiscally transparent), партнерство не «подлежит налогообложению» в этом государстве по смыслу пункта 1 Статьи 4 и, следовательно, не может быть его резидентом для целей Конвенции. В таком случае применение Конвенции к партнерству как таковому было бы отказано, если только в Конвенции не было бы предусмотрено специальное правило, касающееся партнерств. В случае такого отказа в применении Конвенции партнеры должны иметь право, в отношении своей доли дохода партнерства, на льготы, предусмотренные конвенциями, заключенными государствами, резидентами которых они являются, в той мере, в какой доход партнерства распределяется им для целей налогообложения в их государстве резидентства (ср. пункт 8.2 Комментария к Статье 4). R (15)

6. Взаимосвязь между правом партнерства на льготы налоговой Конвенции и правом партнеров вызывает другие вопросы. 6.1 Один из вопросов заключается во влиянии, которое применение положений Конвенции к партнерству может оказать на налогообложение партнеров. Если партнерство рассматривается как резидент Договаривающегося государства, положения Конвенции, которые ограничивают право другого Договаривающегося государства облагать налогом партнерство в отношении его дохода, не применяются для ограничения права этого другого Государства облагать налогом партнеров, которые являются его собственными резидентами, в отношении их доли дохода партнерства. Некоторые государства могут пожелать включить в свои конвенции положение, которое прямо подтверждает право Договаривающегося государства облагать налогом партнеров-резидентов в отношении их доли дохода партнерства, которое рассматривается как резидент другого Государства. 6.2 Другой вопрос — это влияние положений Конвенции на право Договаривающегося государства облагать налогом доход, возникающий на его территории, когда право на льготы одной или нескольких Конвенций различается для партнеров и партнерства. Если, например, государство источника рассматривает национальное партнерство как фискально прозрачную структуру и, следовательно, облагает налогом партнеров в отношении их доли дохода партнерства, партнер, который является резидентом Государства, облагающего налогом партнерства как компании, не сможет заявить о праве на льготы Конвенции между двумя Государствами в отношении доли дохода партнерства, которую государство источника облагает налогом в его руках, поскольку такой доход, хотя и распределен лицу, заявляющему о праве на льготы Конвенции согласно законодательству

государства источника, не распределяется аналогичным образом для целей определения налогового обязательства по этому виду дохода в Государстве резидентства этого лица.

OECD MODEL CONVENTION

6.3 Результаты, описанные в предыдущем пункте, должны быть получены даже если, в соответствии с внутренним законодательством государства источника, партнерство не будет рассматриваться как прозрачное для целей налогообложения, но как отдельная облагаемая налогом структура, которой будет отнесен доход, при условии, что партнерство фактически не считается резидентом государства источника. Этот вывод основан на принципе, что государство источника должно учитывать, как часть фактического контекста, в котором должна применяться Конвенция, то, как вид дохода, возникающий в его юрисдикции, рассматривается в юрисдикции лица, заявляющего о праве на льготы Конвенции как резидент. Для государств, которые не могли бы согласиться с такой интерпретацией Статьи, было бы возможно предусмотреть такой результат в специальном положении, которое позволило бы избежать возникающего потенциального двойного налогообложения, когда доход партнерства по-разному распределяется двумя Государствами. 6.4 Если, как описано в пункте 6.2, доход «прошел сквозь» прозрачное партнерство к партнерам, которые несут налоговую ответственность за этот доход в Государстве их резидентства, тогда доход надлежащим образом рассматривается как «уплаченный» партнерам, поскольку именно им, а не партнерству, доход распределяется для целей определения их налогового обязательства в Государстве их резидентства. Следовательно, партнеры в этих обстоятельствах удовлетворяют условию, установленному в нескольких статьях, что соответствующий доход «выплачен резиденту другого Договаривающегося государства». Аналогично, требование, установленное некоторыми другими статьями, что доход или прирост капитала «получен резидентом другого Договаривающегося государства», выполняется в вышеописанных обстоятельствах. Такая интерпретация позволяет избежать отказа в применении льгот налоговых Конвенций к доходу партнерства на том основании, что ни партнерство, поскольку оно не является резидентом, ни партнеры, поскольку доход не выплачивается им напрямую или не получен ими, не могут заявить о праве на льготы Конвенции в отношении этого дохода. Исходя из принципа, рассмотренного в пункте 6.3, условия, что доход выплачен или получен резидентом, должны считаться выполненными даже если, в соответствии с внутренним законодательством государства источника, партнерство не будет рассматриваться как прозрачное для целей налогообложения, при условии, что партнерство фактически не считается резидентом государства источника. 6.5 Случаи с партнерствами, затрагивающие три Государства, создают сложные проблемы в отношении определения права на льготы в соответствии с Конвенциями. Однако многие проблемы могут быть решены путем применения принципов, описанных в пунктах 6.2–6.4. Если партнер является резидентом одного Государства, партнерство учреждено в другом Государстве, и партнер участвует в доходе партнерства, возникающем в третьем Государстве, тогда партнер может заявить о праве на льготы Конвенции между Государством его резидентства и государством источника дохода в той мере, в какой доход партнерства распределяется ему для целей налогообложения в Государстве его резидентства. Если, кроме того, партнерство облагается налогом как резидент Государства, в котором оно учреждено, тогда само партнерство может заявить о праве на льготы Конвенции между Государством, в котором оно учреждено, и государством источника. В таком случае «двойных льгот» государство источника не может облагать налогом способом, который не соответствует условиям любой применимой Конвенции; следовательно, если две Конвенции предусматривают разные ставки, будет применяться более низкая. Однако Договаривающиеся государства могут пожелать рассмотреть специальные положения для решения вопросов администрирования льгот по Конвенциям в подобных ситуациях, чтобы партнерство могло заявлять о праве на льготы, но партнеры не могли одновременно подавать аналогичные заявления. Такие положения могли бы обеспечить надлежащее и упрощенное администрирование предоставления льгот. Льготы не будут доступны в соответствии с Конвенцией между Государством, в котором учреждено партнерство, и государством источника, если партнерство рассматривается как прозрачное для целей налогообложения Государством, в котором оно учреждено. Аналогично, льготы не будут доступны в соответствии с Конвенцией между Государством резидентства партнера и государством источника, если доход партнерства не распределяется партнеру согласно налоговому законодательству Государства резидентства. Если партнерство рассматривается как прозрачное для целей налогообложения Государством, в котором оно учреждено, и доход

партнерства не распределяется партнеру согласно налоговому законодательству Государства резидентства партнера, государство источника может облагать налогом доход партнерства, подлежащий распределению партнеру, без ограничений. 6.6 Различия в том, как страны применяют подход к фискально прозрачным структурам, могут создавать другие трудности для применения налоговых Конвенций. Если Государство считает, что партнерство не квалифицируется как резидент Договаривающегося государства, поскольку оно не несет налоговой ответственности, и партнеры несут налоговую ответственность в Государстве их резидентства в отношении их доли дохода партнерства, ожидается, что это Государство будет применять положения Конвенции так, как если бы партнеры получили доход напрямую, так что классификация дохода для целей распределительных правил Статей 6–21 не будет изменена тем фактом, что доход проходит сквозь партнерство. Однако трудности могут возникнуть при применении положений, которые касаются деятельности налогоплательщика, характера налогоплательщика, взаимоотношений между налогоплательщиком и другой стороной сделки. Некоторые из этих трудностей рассматриваются в пункте 19.1 Комментария к Статье 5 и пунктах 6.1 и 6.2 Комментария к Статье 15.

OECD MODEL CONVENTION

6.7 Наконец, ряд других трудностей возникает, когда Договаривающиеся государства применяют различные правила Конвенции к доходу, полученному партнерством или его партнерами, в зависимости от внутреннего законодательства этих Государств или их толкования положений Конвенции или соответствующих фактов. Эти трудности связаны с более широким вопросом конфликтов квалификации, который рассматривается в пунктах 32.1 и далее и 56.1 и далее Комментария к Статье 23.

3. Удалить последнее предложение пункта 2 Комментария к Статье 3 и заменить его следующим: Партнерства также будут считаться «лицами» либо потому, что они подпадают под определение «компании», либо, если это не так, потому что они представляют собой другие объединения лиц.

4. Добавить следующий пункт 10.1 к Комментарию к Статье 3: 10.1 Отдельное упоминание партнерств в подпункте 1 f) не противоречит статусу партнерства как лица согласно подпункту 1 a). В соответствии с внутренним законодательством некоторых стран возможно, чтобы структура была «лицом», но не «юридическим лицом» для целей налогообложения. Явное утверждение необходимо для избежания путаницы.

5. Добавить следующий пункт 8.2 к Комментарию к Статье 4: 8.2 Если Государство игнорирует партнерство для целей налогообложения и рассматривает его как фискально прозрачную структуру, облагая налогом партнеров в отношении их доли дохода партнерства, само партнерство не несет налоговой ответственности и, следовательно, не может считаться резидентом этого Государства. В таком случае, поскольку доход партнерства «проходит сквозь» к партнерам согласно внутреннему законодательству этого Государства, партнеры являются лицами, которые несут налоговую ответственность за этот доход и, таким образом, являются надлежащими лицами для заявления о праве на льготы Конвенций, заключенных Государствами, резидентами которых они являются. Этот последний результат будет получен даже если, согласно внутреннему законодательству государства источника, доход приписывается партнерству, которое рассматривается как отдельная облагаемая налогом структура. Для государств, которые не могли бы согласиться с такой интерпретацией Статьи, было бы возможно предусмотреть такой результат в специальном положении, которое позволило бы избежать возникающего потенциального двойного налогообложения, когда доход партнерства по-разному распределяется двумя Государствами.

6. Добавить следующий пункт 19.1 к Комментарию к Статье 5: 19.1 В случае фискально прозрачных партнерств, тест двенадцати месяцев применяется на уровне партнерства в отношении его собственной деятельности. Если период времени, проведенный на объекте партнерами и работниками партнерства, превышает двенадцать месяцев, предприятие, осуществляемое партнерством, будет, следовательно, считаться имеющим постоянное представительство (ПП).

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

Таким образом, каждый партнер будет считаться имеющим постоянное представительство (ПП) для целей налогообложения его доли прибыли от предпринимательской деятельности, полученной партнерством, независимо от времени, проведенного им самим на объекте.

7. Перенумеровать пункт 7 Комментария к Статье 15 как пункт 6 и добавить следующие пункты 6.1 и 6.2: 6.1 Применение второго условия в случае фискально прозрачных партнерств представляет трудности, поскольку такие партнерства не могут квалифицироваться как резидент Договаривающегося государства согласно Статье 4 (ср. пункт 8.2 Комментария к Статье 4). Хотя очевидно, что такое партнерство может квалифицироваться как «работодатель» (особенно в соответствии с определениями этого термина во внутреннем законодательстве некоторых стран, например, где работодатель определяется как лицо, ответственное за налог на заработную плату), применение условия на уровне партнерства, независимо от ситуации партнеров, сделало бы это условие совершенно бессмысленным. 6.2 Цель и назначение подпунктов 2b) и c) пункта 2 заключаются в том, чтобы избежать налогообложения у источника краткосрочной занятости в той мере, в какой доход от занятости не допускается в качестве вычитаемого расхода в государстве источника, потому что работодатель не облагается налогом в этом Государстве, так как он не является ни резидентом, ни имеет там постоянного представительства (ПП). Эти подпункты также могут быть оправданы тем фактом, что наложение требований по удержанию налога у источника в отношении краткосрочной занятости в данном Государстве может рассматриваться как чрезмерное административное бремя, когда работодатель ни является резидентом, ни имеет постоянного представительства (ПП) в этом Государстве. Чтобы добиться осмысленного толкования подпункта 2b), которое соответствовало бы его контексту и цели, следовательно, следует считать, что в случае фискально прозрачных партнерств этот подпункт применяется на уровне партнеров. Таким образом, понятия «работодатель» и «резидент», как они встречаются в подпункте 2b), применяются на уровне партнеров, а не на уровне фискально прозрачного партнерства. Такой подход соответствует подходу, согласно которому другие положения налоговых Конвенций должны применяться на уровне партнеров, а не на уровне партнерства. Хотя такая интерпретация может создавать трудности, когда партнеры проживают в разных Государствах, такие трудности могут быть решены посредством процедуры взаимного согласования (MAP) путем определения, например, Государства, в котором проживают партнеры, владеющие большинством долей в партнерстве (т.е. Государства, в котором будет заявлена большая часть вычета).

OECD MODEL CONVENTION

8. Добавить следующий заголовок и пункты сразу после пункта 32 Комментария к Статье 23:

E. Конфликты квалификации:1 32.1 Обе статьи 23 A и 23 B требуют, чтобы устранение (двойного налогообложения) предоставлялось посредством метода освобождения или метода кредита (зачета), в зависимости от обстоятельств, в случаях, когда объект дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, государство резидентства должно применять метод освобождения или метод кредита (зачета) в отношении объекта дохода или капитала, если Конвенция разрешает налогообложение этого объекта государством источника. 32.2 Толкование фразы «может облагаться налогом в соответствии с положениями настоящей Конвенции», которая используется в обеих статьях, особенно важно при рассмотрении случаев, когда государство резидентства и государство источника по-разному классифицируют один и тот же объект дохода или капитала для целей положений Конвенции. 32.3 В этом отношении необходимо рассмотреть различные ситуации. В случаях, когда вследствие различий во внутреннем законодательстве между государством источника и государством резидентства, первое применяет в отношении конкретного объекта дохода R (15) или капитала положения Конвенции, отличающиеся от тех, которые государство резидентства применило бы к тому же объекту дохода или капитала, доход по-прежнему облагается налогом в соответствии с положениями Конвенции, как они толкуются и применяются государством источника. В таком случае, следовательно, обе статьи требуют, чтобы устранение двойного налогообложения предоставлялось государством резидентства, несмотря на конфликт квалификации, возникающий вследствие этих различий во внутреннем законодательстве. 32.4 Этот момент может быть проиллюстрирован следующим примером. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное представительство (ПП) в Государстве E партнерством, учрежденным в этом Государстве. Партнер, резидент в Государстве R, отчуждает свою долю участия в этом партнерстве. Государство E рассматривает партнерство как фискально прозрачную структуру (entity), тогда как Государство R рассматривает его как налогооблагаемую структуру (entity). Следовательно, Государство E считает, что отчуждение доли участия в партнерстве является для целей его Конвенции с Государством R отчуждением партнером базовых

активов предпринимательской деятельности, осуществляемой партнерством, которое может облагаться налогом этим Государством в соответствии с пунктом 1 или 2 статьи 13. Государство R, поскольку оно рассматривает партнерство как налогооблагаемую структуру (entity), считает, что отчуждение доли участия в партнерстве сродни отчуждению акции в компании, которое не могло бы облагаться налогом Государством E в силу пункта 4 статьи 13. В таком случае конфликт квалификации возникает исключительно из-за различного режима налогообложения партнерств во внутреннем

1 См. расходящееся мнение Швейцарии в Приложении II.

законодательстве двух Государств, и Государство R должно считать, что Государство E обложило налогом прибыль от отчуждения «в соответствии с положениями Конвенции» для целей применения статьи 23 A или статьи 23 B. Следовательно, Государство R должно предоставить освобождение согласно статье 23 A или предоставить кредит (зачет) согласно статье 23 B, независимо от того факта, что согласно его собственному внутреннему законодательству оно рассматривает прибыль от отчуждения как доход от реализации акций корпоративного образования, и что, если бы квалификация дохода Государством E соответствовала квалификации Государства R, Государство R не должно было бы предоставлять устранение (двойного налогообложения) согласно статье 23 A или статье 23 B. Таким образом, в таком случае двойное налогообложение не возникнет. 32.5 Однако статья 23 A и статья 23 B не требуют, чтобы государство резидентства устраняло двойное налогообложение во всех случаях, когда государство источника облагало налогом объект дохода, применяя положение Конвенции, отличающееся от того, которое государство резидентства считает применимым. Например, в приведенном выше примере, если для целей применения пункта 2 статьи 13 Государство E считает, что партнерство осуществляло предпринимательскую деятельность через постоянное место деятельности, но Государство R считает, что применяется пункт 4, поскольку партнерство не имело постоянного места деятельности в Государстве E, фактически возникает спор относительно того, обложило ли Государство E доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. То же самое можно сказать, если Государство E, R (15) при применении пункта 2 статьи 13, толкует фразу «образующие часть предпринимательского имущества» таким образом, чтобы включить определенные активы, которые не подпадали бы под значение этой фразы согласно толкованию, данному ей Государством R. Такие конфликты, возникающие вследствие различного толкования фактов или различного толкования положений Конвенции, должны отличаться от конфликтов квалификации, описанных в предыдущем пункте, где расхождение основано не на различных толкованиях положений Конвенции, а на различных положениях внутреннего законодательства. В первом случае Государство R может утверждать, что Государство E не обложило налогом в соответствии с положениями Конвенции, если оно применило свой налог на основе того, что Государство R считает неверным толкованием фактов или неверным толкованием Конвенции. Государства должны использовать положения статьи 25 (Процедура взаимного согласования (MAP)), и в частности пункт 3 этой статьи, для разрешения такого типа конфликтов в случаях, которые в противном случае привели бы к неустраненному двойному налогообложению. 32.6 Фраза «может облагаться налогом в соответствии с положениями настоящей Конвенции» также должна толковаться в отношении возможных случаев двойного неналогообложения, которые могут возникнуть согласно статье 23 A. В случаях, когда государство источника считает, что положения Конвенции исключают его право облагать налогом объект дохода или капитала, который оно в противном случае обложило бы налогом, государство резидентства должно для целей применения пункта 1

статьи 23 A считать, что объект дохода не может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, даже если бы государство резидентства применило Конвенцию иначе, чтобы обложить этот доход налогом, если бы оно находилось в положении государства источника. Таким образом, пункт 1 не требует от государства резидентства освобождать объект дохода, что соответствует основной функции статьи 23, заключающейся в устранении двойного налогообложения. 32.7 Эта ситуация может быть проиллюстрирована на примере вариации описанного выше примера. Предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное место деятельности в Государстве E партнерством, учрежденным в этом Государстве, и партнер, резидент в Государстве R, отчуждает свою долю участия в этом партнерстве. Однако, изменив факты примера, теперь предполагается, что Государство E рассматривает партнерство как налогооблагаемую структуру (entity), тогда как Государство R

рассматривает его как фискально прозрачную структуру (entity); далее предполагается, что Государство R является Государством, которое применяет метод освобождения. Государство E, поскольку оно рассматривает партнерство как корпоративное образование, считает, что отчуждение доли участия в партнерстве сродни отчуждению акции в компании, которое оно не может облагать налогом в силу пункта 4 статьи 13. R (15) Государство R, с другой стороны, считает, что отчуждение доли участия в партнерстве должно было бы облагаться налогом Государством E как отчуждение партнером базовых активов предпринимательской деятельности, осуществляемой партнерством, к которому были бы применимы пункты 1 или 2 статьи 13. При определении, обязано ли оно освободить доход согласно пункту 1 статьи 23 A, Государство R, тем не менее, должно считать, что, учитывая то, как положения Конвенции применяются совместно с внутренним законодательством Государства E, это Государство не может облагать доход налогом в соответствии с положениями Конвенции. Таким образом, Государство R не обязано освобождать доход.

9. Заменить пункты 34–36 Комментария к статье 23 следующим текстом:

34. Соответственно, государство резидентства должно освобождать доход и капитал, которые могут облагаться налогом другим Государством в соответствии с Конвенцией, независимо от того, фактически ли реализуется право на налогообложение этим другим Государством. Этот метод считается наиболее практичным, поскольку он освобождает государство резидентства от проведения расследований фактического налогового положения в другом Государстве. 34.1 Обязательство, возложенное на государство резидентства по освобождению конкретного объекта дохода или капитала, зависит от того, может ли этот объект облагаться налогом государством источника в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1–32.7 выше обсуждается, как следует толковать это условие. Однако, если условие выполнено, обязательство может считаться абсолютным, за исключением положений пунктов 2 и 4 статьи 23 A. Пункт 2

рассматривает случай, уже упомянутый в пункте 31 выше, когда объекты дохода могут облагаться только ограниченным налогом в государстве источника. Для таких объектов дохода этот пункт предусматривает метод кредита (зачета) (ср. пункт 47 ниже). Пункт 4 рассматривает случай определенных конфликтов квалификации, которые привели бы к двойному неналогообложению вследствие применения Конвенции, если бы государство резидентства было обязано предоставить освобождение (ср. пункты 56.1–56.3 ниже).

35. Иногда договаривающиеся Государства могут счесть разумным в определенных обстоятельствах, во избежание двойного неналогообложения, сделать исключение из абсолютного обязательства государства резидентства предоставлять освобождение в случаях, когда не применялись бы ни пункт 3, ни пункт 4. Такое может произойти в случаях, когда не предусмотрено налогообложение конкретных объектов дохода или капитала согласно внутреннему законодательству государства источника, или налог фактически не взимается в силу особых обстоятельств, таких как зачет убытков, ошибка или истечение установленного законом срока давности. Во избежание такого двойного неналогообложения конкретных объектов дохода, Договаривающиеся государства могут договориться изменить соответствующую статью (ср. пункт 9 Комментария к статье 15 и пункт 12 Комментария к статье 17; для обратного случая, когда устранение (двойного налогообложения) в государстве источника зависит от фактического налогообложения в государстве резидентства, ср. пункт 20 R (15) Комментария к статье 10, пункт 10 Комментария к статье 11, пункт 6 Комментария к статье 12, пункт 21 Комментария к статье 13 и пункт 3 Комментария к статье 21). Можно также сделать исключение из общего правила, чтобы достичь определенной взаимности, в случае, когда одно из Государств применяет метод освобождения, а другое – метод кредита (зачета). Наконец, другое исключение из общего правила может быть сделано, когда Государство желает применять к конкретным объектам дохода метод кредита (зачета), а не освобождение (ср. пункт 31 выше).

36. Как уже упоминалось в пункте 31 выше, метод освобождения не применяется к таким объектам дохода, которые согласно Конвенции могут облагаться налогом в государстве резидентства, но также могут облагаться ограниченным налогом в другом Договаривающемся государстве. Для таких объектов дохода пункт 2 статьи 23 A предусматривает метод кредита (зачета) (ср. пункт 47 ниже).

10. Добавить следующий заголовок и пункты сразу после пункта 56 Комментария к статье 23:

Пункт 4

56.1 Целью настоящего пункта является избежание двойного неналогообложения в результате разногласий между государством резидентства и государством источника относительно фактов дела или толкования положений

Конвенции. Пункт применяется, когда, с одной стороны, государство источника толкует факты дела или положения Конвенции таким образом, что объект дохода или капитала подпадает под положение Конвенции, которое устраняет его право облагать налогом этот объект или ограничивает налог, который оно может взимать, в то время как, с другой стороны, государство резидентства принимает иное толкование фактов или положений Конвенции и, таким образом, считает, что объект может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с Конвенцией, что, при отсутствии данного пункта, привело бы к обязательству государства резидентства предоставить освобождение согласно положениям пункта 1. 56.2 Пункт применяется только в той степени, в которой государство источника применило положения Конвенции для освобождения объекта дохода или капитала или применило положения пункта 2 статьи 10 или 11 к объекту дохода. Следовательно, пункт не применялся бы в случаях, когда государство источника считает, что оно может облагать налогом объект дохода или капитала в соответствии с положениями Конвенции, но когда фактически не уплачивается налог с такого дохода или капитала согласно положениям внутреннего законодательства государства источника. В таком случае государство резидентства должно освободить этот объект дохода согласно положениям пункта 1, поскольку освобождение в R (15) государстве источника не является результатом применения положений Конвенции, а скорее, результатом внутреннего законодательства государства источника (ср. пункт 34 выше). Аналогично, когда государства источника и резидентства не согласны не только в отношении квалификации дохода, но и в отношении суммы такого дохода, пункт 4 применяется только к той части дохода, которую государство источника освобождает от налога посредством применения Конвенции или к которой это Государство применяет пункт 2 статьи 10 или 11. 56.3 Случаи, когда применяется этот пункт, должны отличаться от случаев, когда квалификация объекта дохода согласно внутреннему законодательству государства источника взаимодействует с положениями Конвенции, исключая возможность налогообложения этим Государством объекта дохода или капитала в обстоятельствах, когда квалификация этого объекта согласно внутреннему законодательству государства резидентства не привела бы к тому же результату. В таком случае, который обсуждается в пунктах 32.6 и 32.7 выше, пункт 1 не возлагает на государство резидентства обязательство предоставлять освобождение, поскольку объект дохода не может облагаться налогом в государстве источника в соответствии с положениями Конвенции. Поскольку пункт 1 не применяется, положения пункта 4 в таком случае не требуются для обеспечения права налогообложения государства резидентства.

11. Заменить пункт 59 Комментария к статье 23 следующим текстом:

59. Обязательство, возложенное статьей 23 B на Государство R по предоставлению кредита (зачета) за налог, взимаемый в другом Государстве E (или S) с объекта дохода или капитала, зависит от того, может ли этот объект облагаться налогом Государством E (или S) в соответствии с Конвенцией. В пунктах 32.1–32.7 выше обсуждается, как следует толковать это условие. Следует отметить, что статья 23 B применяется в Государстве R только к тем объектам дохода или капитала, которые в соответствии с Конвенцией «могут облагаться налогом» в другом Государстве E (или S). Объекты дохода или капитала, которые согласно статье 8, пункту 3 статьи 13, подпункту a) пунктов 1 и 2 статьи 19 и пункту 3 статьи 22 «подлежат налогообложению только» в другом Государстве, с самого начала освобождаются от налога в Государстве R (ср. пункт 6 выше), и Комментарий к статье 23 A применяется к такому освобожденному доходу и капиталу. Что касается прогрессии, ссылка сделана на пункт 2 статьи (и пункт 79 ниже).

12. Добавить следующие пункты 69.1–69.3 в Комментарий к статье 23: 69.1 Проблемы могут возникнуть там, где Договаривающиеся государства по-разному трактуют такие образования, как товарищества. Предположим, например, что государство источника (State of source) рассматривает товарищество как компанию, а государство резидентства (State of residence) партнера рассматривает его как фискально прозрачную структуру. Государство источника может, в соответствии с применимыми положениями Конвенции, облагать налогом товарищество на его доход при получении этого дохода и, с учетом ограничений пункта 2 статьи 10, может также

облагать налогом распределение прибыли товариществом своим нерезидентным партнерам. Однако государство резидентства будет облагать налогом партнера только на его долю в доходе товарищества, когда этот доход получен товариществом. 69.2 Первый вопрос, который возникает в этом случае, заключается в том, обязано ли государство резидентства, которое облагает налогом партнера на его долю в доходе товарищества, согласно Конвенции, предоставлять зачет в отношении налога, взимаемого в государстве источника с товарищества, которое последнее государство рассматривает как отдельное налогооблагаемое образование. Ответ на этот вопрос должен быть утвердительным. В той мере, в какой государство резидентства пропускает доход товарищества к партнеру с целью его налогообложения, оно должно применять последовательный подход и пропускать к партнеру налог, уплаченный товариществом, для целей устранения двойного налогообложения, возникающего в результате налогообложения партнера. Иными словами, если корпоративный статус, приданный товариществу государством источника, игнорируется государством резидентства для целей налогообложения партнера на его долю дохода, то он должен также игнорироваться для целей зачета иностранного налога.

OECD MODEL CONVENTION

69.3 Второй вопрос, который возникает в этом случае, касается того, в какой степени государство резидентства должно предоставлять зачет в отношении налога, взимаемого государством источника при распределении, который не облагается налогом в государстве резидентства. Ответ на этот вопрос заключается в последнем факте. Поскольку распределение не облагается налогом в государстве резидентства, в государстве резидентства просто нет налога, против которого можно было бы зачесть налог, взимаемый государством источника при распределении. Необходимо провести четкое различие между получением прибыли и распределением этой прибыли, и от государства резидентства не следует ожидать зачета налога, взимаемого государством источника при распределении, против его собственного налога, взимаемого при получении (ср. первое предложение пункта 64 выше).

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

ПРИЛОЖЕНИЕ II ОГОВОРКИ ФРАНЦИИ, ГЕРМАНИИ, НИДЕРЛАНДОВ, ПОРТУГАЛИИ И ШВЕЙЦАРИИ

Франция

1. Франция считает, что критерии, упомянутые в пунктах 40–42 для определения того, является ли товарищество «подлежащим налогообложению» (liable to tax) или нет, недостаточны для учета ситуаций, когда товарищество частично рассматривается как налогооблагаемая единица, а частично игнорируется для целей налогообложения.

2. Для целей французского налогового законодательства товарищество всегда будет считаться подлежащим налогообложению, даже если фактически налогообложение применяется не к товариществу как таковому, а к партнерам от имени товарищества в соответствии с долей, соответствующей их участию в товариществе.

3. Следовательно, Франция не разделяет выводы Раздела II.b).

4. Франция также не согласна с выводами, упомянутыми в пункте 35, согласно которым, если применение Конвенции к товариществу отклоняется, партнеры всегда будут иметь право на льготы, предусмотренные Конвенцией, заключенной странами, резидентами которых они являются. По мнению Франции, такое решение в некоторой степени зависит от положений, включенных в Конвенцию, заключенную с государством, в котором находится товарищество.

5. Последствия вышеуказанных комментариев в отношении вступительных примеров, рассмотренных в Разделе II и Разделе II, заключаются в следующем: A. Франция считает, что нецелесообразно ссылаться на единый критерий для определения того, является ли товарищество «подлежащим налогообложению».

6. Системы, используемые различными государствами для налогообложения товариществ и их участников, весьма сложны.

7. Недостаточно отметить, что сумма налога, подлежащая уплате с дохода товарищества, определяется в зависимости от личных характеристик партнеров, чтобы заключить, что само товарищество не должно считаться «подлежащим налогообложению».

8. Использование такого рассуждения для определения применимости положений Конвенций, вероятно, приведет к ситуации, когда некоторые государства будут отнесены к категории тех, которые применяют фискально прозрачный подход к товариществам, несмотря на то, что их собственное национальное законодательство считает такие образования подлежащими налогообложению.

9. Если бы эта линия рассуждений была продолжена, то, несмотря на то, что согласно французскому налоговому законодательству товарищество всегда считается подлежащим налогообложению, Франция должна была бы быть классифицирована среди тех государств, которые не признают свои собственные товарищества «резидентами» в значении доклада.

OECD MODEL CONVENTION

Франция должна была бы быть классифицирована среди тех государств, которые не признают свои собственные товарищества «резидентами» в значении доклада.

10. В той мере, в какой Франция не признает себя государством, которое рассматривает товарищества как фискально прозрачные, она не может одобрить выводы Комитета в отношении примеров, представленных в Разделе II.

11. Например, в примере 2 мнение Франции, в случае если бы она была Государством P, в котором было учреждено товарищество, состоит в следующем:

– во-первых, товарищество, учитывая, что оно подлежит налогообложению, имеет право требовать льгот по Конвенции;

– во-вторых, применимой Конвенцией является Конвенция между S и P, а не Конвенция между S и R. B. Франция не разделяет точку зрения, согласно которой в случаях, когда в применении Конвенции товариществу отказывают, участники этого товарищества могут требовать льгот по Конвенциям, заключенным государствами, резидентами которых они являются, в силу того факта, что они подлежат налогообложению в этих государствах на свою долю дохода товарищества.

12. Даже когда товарищество учреждено в государстве, которое применяет фискально прозрачный подход, тот факт, что товарищество является юридическим лицом, исключает мнение, что доход просто «проходит» через это образование к партнерам.

13. Поскольку товарищество представляет собой отдельное юридическое лицо, его нельзя игнорировать для целей налогообложения.

14. Хотя Франция рассматривает товарищества как подлежащие налогообложению, она, тем не менее, не может согласиться с выводами, сделанными Комитетом в отношении примеров, рассмотренных в Разделе II.

15. Например, в примере 4, если бы Франция оказалась в положении Государства S, она отказалась бы применять положения Конвенции с Государством P, поскольку тот факт, что товарищество не подлежало налогообложению в государстве, в котором оно было учреждено, исключал бы его право на требование льгот по Конвенции.

16. Поэтому мы не можем одобрить предлагаемую поправку к Комментарию к Статье 1 Модельной налоговой конвенции в отношении новых пунктов 6.5, 6.6 и 8.2 (Приложение III доклада).

Административные трудности

17. Кроме того, Франция считает, что административные трудности в отношении реализации, отмеченные в примере 9 (товарищества со многими партнерами, проживающими в разных государствах), проблемы, касающиеся потока информации, упомянутые в примере 10 (товарищество, учрежденное в государстве, которое не имеет налоговой конвенции с государством источника, но тем не менее подписало Конвенцию с государством, резидентами которого являются партнеры), и риски двойного освобождения в треугольных случаях, когда государство резидентства партнеров и государство, в котором товарищество имеет свою штаб-квартиру, применяют принцип прозрачности, таковы по своей природе, что они делают недействительным решение, при котором товарищество игнорируется, чтобы позволить партнерам воспользоваться применением Конвенции.

Германия

Замечания Германии к пункту 45

18. Германия не разделяет мнения, выраженные в пункте 45. В соответствии со специальными положениями, упомянутыми в пункте 43, может потребоваться определить, когда доход относится к постоянному представительству (ПП) в государстве товарищества или в третьем государстве, но это не сложнее в отношении товарищества, чем в других случаях, когда необходимо определить, эффективно ли связан доход с постоянным представительством (ПП). Как следует рассчитывать снижение налога у источника (withholding tax), если только «часть» товарищества рассматривается как резидент договора, может быть не всегда ясно. Но, как правило, этот вопрос не возник бы, поскольку вся сумма дохода товарищества обычно облагалась бы налогом в государстве товарищества. С другой стороны, вопрос всегда возникал бы, если бы специальные положения не были введены. В этом случае снижение налога у источника (withholding tax) должно было бы предоставляться на основе статуса каждого партнера для его доли дохода. Это чрезвычайно сложная задача, особенно если имеется большое количество партнеров, являющихся резидентами разных государств, чтобы отнести доход, облагаемый налогом у источника, к партнерам, потому что налоговый агент не знает часто очень сложных и иногда даже злоупотребляющих договоренностей между партнерами о распределении прибыли (и убытков). Это основная причина, по которой Германия предлагает специальные положения о товариществах. Что касается последнего аргумента, приведенного в пункте 45, то верно, что специальное положение позволило бы партнеру из третьего государства получить льготы по договору там, где существование прямого постоянного представительства (ПП) не позволило бы, но строгого правила рассматривать доход товарищества, относящийся к партнеру из третьего государства, всегда так же, как доход, относящийся к прямому постоянному представительству (ПП), не существует. Есть некоторые особенности товариществ, которые оправдывают иное отношение.

OECD MODEL CONVENTION

Замечания Германии к пунктам 91 и 92

19. Германия предпочла бы подход, при котором товарищество как таковое рассматривалось бы как работодатель (как это предусмотрено национальным законодательством большинства государств-членов ОЭСР, включая Германию, даже если эти государства не облагают налогом само товарищество). Поскольку этот работодатель должен где-то находиться, его резидентство следовало бы определять гипотетически, предполагая, что товарищество подлежит налогообложению на основании одного из критериев, упомянутых в статье 4. В случае, когда товарищество, учрежденное в одном Договаривающемся государстве, направляет сотрудника для осуществления деятельности в другое Договаривающееся государство, где оно не имеет постоянного представительства (ПП), но где один из партнеров является резидентом, трудности, описанные в пункте 92, не возникнут.

Нидерланды

20. Выводы относительно трактовки товариществ в различных ситуациях, описанных в Отчете, представлены как вопрос интерпретации соответствующих статей Модельной конвенции. Мы сомневаемся, что эти конкретные выводы могут быть полностью и непосредственно вытекающими из первоначальных намерений, лежащих в основе соответствующих статей. Мы также считаем, что выводы и рассуждения, ведущие к ним, не совсем последовательны друг с другом. В целом нам кажется, что желание предоставить определенное решение преобладает над вопросом о наличии для такого решения правовой основы. Кроме того, мы не уверены, что в соответствии с национальным законодательством Нидерландов было бы возможно полностью реализовать выводы. Некоторые выводы могут потребовать адаптации внутренних правил (например, освобождения от участия), которые не регулируются налоговым договором. Наконец, мы отмечаем, что Отчет не предоставляет всеобъемлющего решения для всех ситуаций юридического или экономического двойного налогообложения (double taxation) или двойного неналогообложения (double non-taxation), которые могут возникнуть в контексте товариществ.

21. Согласно пункту 47 Отчета, «страны-члены могут в своих двусторонних отношениях разрабатывать различные решения проблем двойного налогообложения, которые могут возникнуть в связи с товариществами». Это означает, что в отсутствие таких отклоняющихся двусторонних решений, выводы Отчета автоматически будут иметь преимущественную силу.

Поскольку двусторонние решения по этому вопросу пока редки – в настоящий момент мы находимся в процессе обсуждения таких решений с некоторыми из наших основных договорных партнеров и планируем провести аналогичные обсуждения с другими договорными партнерами в будущем – выводы Отчета, таким образом, на данный момент будут составлять основное правило. Учитывая трудности, которые у нас возникают с этими выводами, мы считаем такую ситуацию неудовлетворительной. Поэтому мы предпочитаем, чтобы мы по собственной инициативе решали, в зависимости от обстоятельств рассматриваемого дела, применимы ли выводы Отчета и в какой степени.

THE APPLICATION OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION TO PARTNERSHIPS

22. По аналогичным причинам мы также предпочитаем в отношении коллизий квалификации (conflicts of qualification) в целом сохранять право самостоятельно решать, следует ли применять выводы Отчета или вместо этого любое другое решение, которое представляется более подходящим.

Замечания к предлагаемым пунктам 2–6 Комментария к Статье 1

23. В случае Нидерландов выводы по применению Модельной конвенции к товариществам в пунктах 2–6 и в Комментариях к другим соответствующим статьям применимы только тогда и в той степени, в какой это явно указано в конкретной конвенции об избежании двойного налогообложения, в результате взаимного соглашения между компетентными органами (competent authority) в соответствии со Статьей 25 или в качестве односторонней политики.

Замечания к предлагаемым пунктам 32.1–32.7 Комментария к Статье 23 в отношении коллизий квалификации

24. В случае Нидерландов пункты 32.1–32.7, касающиеся коллизий квалификации, применимы только тогда и в той степени, в какой это явно указано в конкретной конвенции об избежании двойного налогообложения, в результате взаимного соглашения между компетентными органами (competent authority) в соответствии со Статьей 25 или в качестве односторонней политики.

Португалия

25. Португалия, где все товарищества облагаются налогом как таковые, делает замечания по докладу, поскольку решения, предложенные в этом документе, должны быть включены в специальные положения, применимые только тогда, когда они включены в налоговые конвенции. Это относится, например, к трактовке ситуации партнеров товариществ — концепции, которая значительно изменчива, учитывая различия между Государствами — которые являются фискально прозрачными, включая ситуацию, когда третье Государство вклинивается между Государством источника и Государством резидентства партнеров. Следует также отметить административные трудности, возникающие из некоторых предложенных решений, как это указано в самом докладе в некоторых случаях.

26. Кроме того, предлагаемая формулировка пункта 4 Статьи 23 А может или создает трудности в отношении формулировки пункта 2 Статьи 23 А.

Швейцария

27. Правила, изложенные в предлагаемом пункте 32 Комментария к Статье 23, способствуют избежанию двойного налогообложения. С другой стороны, они несут в себе опасность того, что государство резидентства становится зависимым от государства источника. Если государство источника изменяет свое внутреннее законодательство для расширения своего права налогообложения, государство резидентства должно это принять. Это может привести к нежелательным результатам. Во избежание таких результатов представляется необходимым ограничить сферу действия правил в пунктах 32.1-7 внутренним законодательством обоих государств, существовавшим на момент заключения Конвенции. Проблемы, возникающие вследствие изменений во внутреннем законодательстве государства после заключения Конвенции, должны решаться путем пересмотра Конвенции. В связи с этим мы хотели бы внести следующее замечание к пункту 32 предлагаемого Комментария к Статье 23: Швейцария оставляет за собой право не применять правила, изложенные в пункте 32, в случаях, когда коллизия квалификаций возникает в результате изменения внутреннего законодательства государства источника после заключения Конвенции.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ПАРТНЕРСТВАМ

ПРИЛОЖЕНИЕ III СПИСОК СУБЪЕКТОВ (ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫХ ФОРМ) В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ

Настоящее приложение представляет, в стандартном формате, основные характеристики с точки зрения налоговых договоров различных организационно-правовых форм, которые может принимать бизнес или инвестиции в соответствии с внутренним законодательством стран, участвовавших в подготовке настоящего отчета. Однако оно не охватывает случай физического лица, которое имеет единоличное владение или контроль над бизнесом (т.е. индивидуальное предпринимательство) или инвестициями. Оно также не охватывает договорные соглашения (т.е. пенсионные фонды или инвестиционные фонды в большинстве стран), которые сами по себе не создают специфических новых организационно-правовых форм, а лишь используют существующие юридические инструменты (т.е. трасты или компании).

Австралия

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Партнерство Корпоративное коммандитное Частная компания товарищество1

2. Перевод на английский

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Нет Да Да самому субъекту?
R (15)

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Партнеры Субъект Субъект формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей Сохраняет свою Неприменимо Неприменимо налогообложения? фискальную природу

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Ставка определяется Применяется ставка Нет (организационно-правовой формы), на основе его участников? в отношении каждого корпоративного налога партнера

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Неприменимо2 Да3 Да формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Нет Да Да для целей налоговых договоров?

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Нет Да Да целей налоговых договоров?

Австралия (продолжение)

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Публичная акционерная Трасты Корпоративные паевые компания инвестиционные фонды и публичные торговые трасты4

2. Перевод на английский

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Обычно нет5 Да самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Субъект Участники6 Субъект формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей Неприменимо Сохраняет свою Неприменимо налогообложения? фискальную природу

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Ставка определяется Применяется ставка (организационно-правовой формы), на основе его участников? в отношении каждого корпоративного налога бенефициара.

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да Неприменимо Да формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Да Нет Да для целей налоговых договоров?

R (15) 11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Да Да, если доверительный Да целей налоговых договоров? собственник обязан уплачивать налог

1. Должно состоять из полного товарища, несущего неограниченную ответственность по долгам и обязательствам партнерства, и одного или нескольких коммандитистов, ответственность которых перед партнерством ограничена суммой денег или имущества, внесенных каждым из них.

2. Доход партнерства начисляется партнерам в год его получения, а не в год его поступления.

3. Франкировочные кредиты доступны для налога, уплаченного непосредственно компанией, и для франкировочных кредитов, прикрепленных к полученным дивидендам. Акционеры-резиденты, получающие дивиденды (включая франкированные дивиденды), облагаются налогом, но применяются импутационные кредиты. Налоговое обязательство возникает у акционера в той мере, в какой общее налоговое бремя выше, чем кредиты, прикрепленные к любым полученным франкированным дивидендам. Франкировочные кредиты в настоящее время не подлежат возврату и не могут быть перенесены вперед или назад. Для нерезидентов дивиденды освобождаются от австралийского налога в той мере, в какой они франкированы (аналогичные аргументы применимы ко всем субъектам, рассматриваемым как компании).

4. Должен быть квалифицированным паевым инвестиционным фондом, паи которого торгуются на фондовой бирже. Квалифицированные паевые инвестиционные фонды — это вид фиксированных трастов, состоящих из держателей паев, имеющих фиксированные доли в доходе и капитале траста. Общие черты этих паевых инвестиционных фондов: Нанимается независимый агент для выполнения функций доверительного собственника. Паи передаваемы. Возможность передачи паев часто подлежит одобрению определенных лиц. Могут быть выпущены дополнительные паи. Держатели паев могут посещать собрания и голосовать.

5. Бенефициары облагаются налогом на доход, на который они в настоящее время имеют право. Доверительный собственник будет облагаться налогом на любой доход, на который бенефициары не имеют права, или если бенефициары являются недееспособными или нерезидентами. Бенефициары-нерезиденты имеют право на зачет налога, уплаченного доверительным собственником.

6. Доверительный собственник также будет нести налоговое обязательство, с зачетом со стороны бенефициара, т.е. с возмещением из доли бенефициара в имуществе траста, если бенефициар является недееспособным.

Австрия

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Акционерное общество Общество с ограниченной Открытое торговое (AG) ответственностью (GmbH) товарищество (OHG)

2. Перевод на английский Компания Компания с ограниченной Полное товарищество ответственностью

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Да Нет самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Компания Компания Партнеры формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей – – Фискальная природа не налогообложения? изменена2

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Нет – (организационно-правовой формы), на основе его участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да Да Нет формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Как дивиденд Как дивиденд налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Да Да Нет для целей налоговых договоров? R (15)

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Да Да Нет целей налоговых договоров?

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Открытое Коммандитное Коммандитное коммерческое коммерческое товарищество (KG) товарищество (KEG) товарищество (OEG)

2. Перевод на английский Полное товарищество Коммандитное товарищество Коммандитное товарищество тип 21 тип 25

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Нет Нет Нет Нет

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Нет Нет Нет самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Партнеры Партнеры Партнеры формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей Фискальная природа не Фискальная природа не Фискальная природа не налогообложения? изменена3 изменена6 изменена7

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта – – – – (организационно-правовой формы), на основе его участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Нет Нет Нет формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей – – – – налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Нет Нет Нет для целей налоговых договоров?

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Нет Нет Нет целей налоговых договоров?

Австрия (продолжение)

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Товарищество по Скрытое товарищество4 гражданскому праву (GesnbR)

2. Перевод на английский Товарищество по Скрытое товарищество гражданскому праву

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Нет Нет

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Нет Нет самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Партнеры Партнеры формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей Фискальная природа не Фискальная природа не налогообложения? изменена8 изменена9

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта – – (организационно-правовой формы), на основе его участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Нет Нет формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей – – налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Нет Нет для целей налоговых договоров?

R (15) 11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Нет Нет целей налоговых договоров?

1. Эта форма партнерства соответствует OHG и была разработана для предприятий, которые не могут вестись в правовой форме OHG (малые предприятия, фермеры и представители свободных профессий).

2. Однако, если часть деятельности партнерства имеет характер «прибыли от предпринимательской деятельности», то весь доход партнерства будет переклассифицирован как «прибыль от предпринимательской деятельности».

3. См. сноску 2.

4. Скрытое товарищество не считается «партнерством» по торговому праву, поскольку «скрытый партнер» не известен третьим лицам. Налоговый режим для партнерств применяется только к тем договорам скрытого товарищества, где скрытый партнер участвует не только в прибыли, но и в приросте капитала предприятия.

5. Эта форма партнерства соответствует KG и была разработана для предприятий, которые не могут вестись в правовой форме KG (малые предприятия, фермеры и представители свободных профессий).

6. См. сноску 2.

7. См. сноску 2.

8. См. сноску 2.

9. См. сноску 2.

Бельгия

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Акционерное общество Коммандитное товарищество Частное общество с (Société anonyme/ на акциях (Société en ограниченной Naamloze commandite par actions/ ответственностью (Société Vennootschap) Commanditaire privée à responsabilité venootschap op aandelen) limitée / Besloten venootschap met beperkte aansprakelijkheid)

2. Перевод на английский Компания с ограниченная ответственностью Компания, Товарищество с ограниченной ответственностью акциями ограниченной

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Да Да самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Компания Компания Компания формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей – – – налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Нет Нет (организационно-правовой формы), на основе его участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да Да Да формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды Дивиденды R (15) налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Да Да Да для целей налоговых договоров?

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Да Да Да целей налоговых договоров?

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Кооперативное общество с ограниченной ответственностью (Société coopérative à responsabilité limitée/Coöperatieve venootschap met beperkte aansprakelijkheid) Кооперативное общество с неограниченной ответственностью (Société coopérative à responsabilité illimitée/ Coöperatieve venootschap met onbeperkte aansprakelijk-heid)

2. Перевод на английский Кооперативное общество с ограниченной ответственностью Кооперативное общество с неограниченной ответственностью

3. Подает ли субъект (организационно-правовую форму) налоговую декларацию? Да Да

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Да самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Компания Компания формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей – – налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Нет (организационно-правовой формы), на основе его участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да Да формы) распределяется его участникам и т.д.?

Бельгия (продолжение)

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Да Да для целей налоговых договоров?

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Да Да целей налоговых договоров?

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Простое Полное товарищество (Société en nom коммандитное collectif/ Vennotschap onder firma) товарищество (Société en commandite simple/ Gewone commanditaire venootschap)

2. Перевод на английский Коммандитное Полное товарищество товарищество

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Да самому субъекту?

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Компания Компания формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей – – налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Нет (организационно-правовой формы), на основе его участников? R (15)

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да Да формы) распределяется его участникам и т.д.?

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды налогообложения?

10. Считает ли ваша страна субъект (организационно-правовую форму) «компанией» Да Да для целей налоговых договоров?

11. Считаете ли вы субъект (организационно-правовую форму) «резидентом» для Да Да целей налоговых договоров?

Канада

1. Название субъекта (организационно-правовой формы) и общепринятое сокращение Корпорация Общество с Партнерство (полное Траст ограниченной и коммандитное) ответственностью (LLC)

2. Перевод на английский

3. Подает ли субъект (организационно-правовая форма) налоговую декларацию? Да Да Нет (может Да (считается потребоваться корпорацией) информационная декларация)

4. Начисляется ли налог на доход субъекта (организационно-правовой формы) Да Да Нет Да, в той мере, в самому субъекту? какой доход траста не выплачивается бенефициарам1

5. Является ли налог, который взимается с дохода субъекта (организационно-правовой Субъект Субъект Участники Субъект формы) по мере его возникновения, обязательством субъекта или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей – – Фискальная природа Доход от имущества, налогообложения? не изменена с некоторыми исключениями в случае бенефициаров- резидентов Канады2 R (15)

7. Определяется ли ставка и вид налога, применимые к доходу субъекта Нет Нет Да Нет, в той мере, в (организационно-правовой формы), на основе его участников? какой облагается налогом на уровне траста

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход субъекта (организационно-правовой Да, за исключением Да, за исключением Нет См. пункт 6 выше формы) распределяется его участникам и т.д.? определенных определенных дивидендов3 дивидендов4

9. Если ответ на пункт 8 «да», как классифицируется этот доход для целей Дивиденды Дивиденды – Доход траста или налогообложения? сохраняет свою природу (см. 6 выше)

10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» для целей налоговых конвенций? Да Да Нет Нет

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для целей налоговых конвенций? Да Да Нет Да

1. Траст, который является резидентом Канады, имеет право на вычет из своего дохода за налоговый год в той мере, в какой он выплачен или подлежит выплате бенефициару в течение года. Таким образом, траст не облагается налогом на такой доход.

2. Для бенефициаров-резидентов Канады определённый доход (например, дивиденды, прирост капитала) сохраняет свой источник и характер для целей расчёта налогооблагаемого дохода и налога, подлежащего уплате бенефициаром.

3. Дивиденды, полученные канадской корпорацией от другой, освобождаются от налога (путём вычета из дохода), за исключением определённых дивидендов, полученных канадскими частными корпорациями.

4. См. предыдущую сноску.

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Чешская Республика

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение Akciová Spoleènost s Komanditní Veøejná spoleènost, a.s. ruèením spoleènost, obchodní omezeným, k.s.1 spoleènost, s.r.o. v.o.s.

2. Перевод на английский язык Акционерное Общество с Коммандитное Полное общество ограниченной товарищество товарищество2 ответственностью

3. Подаёт ли структура налоговую декларацию? Да Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре? Да Да Да –

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по Компания Компания Обе Партнёры мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как – – Прибыль от Прибыль от классифицируется доход для целей предпринима- предпринима- налогообложения? тельской тельской деятельности деятельности

7. Определяются ли ставка и вид налога, Нет Нет Да Да применимые к доходу структуры, исходя из участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход Да (25% налог Да (25% налог Да – структуры распределяется между её участниками у источника) у источника) и т.п.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как Дивиденды Доли участия Доли участия – классифицируется этот доход для целей налогообложения? R (15) 10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» Да Да Да Да для целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для Да Да Да Нет целей налоговых конвенций?

1. Коммандитное товарищество считается, в соответствии с чешским Коммерческим правом, юридическим лицом в Чешской Республике. Налоговая база рассчитывается по тем же правилам, что и для акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью. Однако, с налоговой точки зрения, коммандитное товарищество является лицом, налоговая база которого делится между его полными товарищами и коммандитистами. Доход, соответствующий доходу полных товарищей, облагается налогом как прибыль от предпринимательской деятельности в

руках этих товарищей. Полный товарищ должен включить этот доход в свою налоговую декларацию по подоходному налогу. Доход, соответствующий доходу коммандитистов, облагается налогом как прибыль от предпринимательской деятельности компании (налогообложение юридического лица – доля полных товарищей вычитается из налоговой базы компании); распределения, произведённые коммандитистам из прибыли компании после налогообложения, облагаются налогом в их руках (по ставке 25%).

2. Полное товарищество также считается, в соответствии с чешским Коммерческим правом, юридическим лицом в Чешской Республике. С налоговой точки зрения, однако, доход полного товарищества делится между партнёрами в соответствии с их соответствующей долей (прозрачность). Таким образом, доход товарищества облагается налогом в руках партнёров. Доход, такой как дивиденды и проценты (когда применим налог у источника), составляет исключение из этого правила. В этом отношении полное товарищество является налогоплательщиком в Чешской Республике лишь в очень ограниченной степени.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Дания

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Skattesinteres- Kommandit-Selskab	Interessentskab sentskab1	I/S Partrederi2 K/S
2. Перевод на английский язык	Полное товарищество	Полное товарищество, Коммандитное товарищество	судоходная компания в собственности
3. Подаёт ли структура налоговую декларацию?	Нет	Нет	Нет
4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре?	Нет	Нет	Нет
5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?	Партнёры	Партнёры	Партнёры
6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей	Прибыль от предпринима- тельской деятельности	Доход от капитала3	Прибыль от предпринима- деятельности
7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к доходу структуры, исходя из участников?	–	–	–
8. Взимается ли налог с получателя, когда доход распределяется между её участниками и т.п.?	Нет	Нет	Нет
9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как классифицируется этот доход для целей налогообложения?	–	–	–
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» для целей налоговых конвенций?	Нет	Нет	Нет
11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для R (15) целей налоговых конвенций?	Нет	Нет	Нет
1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Udloddende Andelsforening5		Institutioner9 investerings – forening4
2. Перевод на английский язык	Распределяющий Кооперативное		Объединение инвестиционный фонд объединение
3. Подаёт ли структура налоговую декларацию?	Нет	Да6	Да10
4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре?	Нет	Да7	Да
5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?	Участники	Объединение	Объединение
6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей	Фискальный характер не изменяется	Прибыль от предпринима-	Прибыль от предпринима-

налогообложения?	тельской	тельской деятельности	
деятельности			
7. Определяются ли ставка и вид налога,	Нет8	Нет применимые к доходу	
структуры, исходя из участников?			
8. Взимается ли налог с получателя, когда доход	Да	Да	Да структуры
распределяется между её участниками и т.п.?			
9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как	Фискальный характер	Дивиденды	
Дивиденды или классифицируется этот доход для целей			не изменяется
обычный доход11 налогообложения?			
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией»	Да	Да	Да для целей
налоговых конвенций?			
11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для	Да	Да	Да целей налоговых
конвенций?			

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Дания (продолжение)

1. Полное товарищество также называется обществом с ограниченной ответственностью. Характеристика такой компании заключается в том, что в ней более 10 участников, и эти участники не принимают активного участия в деятельности компании.

2. В отличие от партнёров в полном товариществе, совладельцы судоходной компании в собственности несут пропорциональную ответственность в соответствии с Морским кодексом.

3. Доступ к переносу убытков на будущее ограничен.

4. Фонды, которые ежегодно распределяют почти всю прибыль.

5. Объединение должно покупать, производить или продавать коммерческие товары для использования в коммерческих предприятиях участников и распределять прибыль пропорционально обороту отдельных участников. Должно быть не менее 10 участников, и продажи не-участникам не должны превышать 25% от общего объёма продаж.

6. Возврату подлежит только доход от коммерческой деятельности.

7. Доход принимается равным 4% от капитала объединения и облагается налогом по ставке 14,3%.

8. Но на налогообложение объединения влияет стоимость сделок с лицами, не являющимися участниками; если такие сделки постоянно превышают 25% продаж, объединение будет облагаться налогом как обычная компания.

9. Объединение обязано уплачивать налог только на доход от коммерческой деятельности. Прибыль, полученная от внутренней продажи, т.е. путём поставки участникам, не является доходом от коммерческой деятельности.

10. См. сноску 6.

11. Дивиденды, когда участники участвуют в паевом капитале кооператива, в противном случае — обычный доход.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Финляндия

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Avoin yhtiö / Öppet Kommandiitiyhtiö	Osakeyhtiö (Oy)/ bolag	(Ky)/ Aktiebolag (Ab) Kommanditbolag (Kb)
2. Перевод на английский язык	Полное товарищество	Коммандитное товарищество	Акционерное общество
3. Подаёт ли структура налоговую декларацию?	Да	Да	Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре? Нет Нет Да самой структуре?1

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по Каждый партнёр Каждый партнёр Компания мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?2

6. Если налог уплачивается участниками, как Инвестиционный доход Инвестиционный доход – классифицируется доход для целей налогообложения?3

7. Определяются ли ставка и вид налога, Да Да – применимые к доходу структуры, исходя из участников?

8. Взимается ли налог с получателя, когда доход Нет Нет Да структуры распределяется между её участниками и т.п.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» Нет Нет Да для целей налоговых конвенций? R (15)

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

1. Общий налогооблагаемый доход рассчитывается на уровне товарищества. Однако налог начисляется каждому партнёру отдельно (т.е. налоговые уведомления выписываются на каждого партнёра) на основе его доли в доходе товарищества. Партнёр несёт ответственность за свой собственный налог.

2. См. предыдущую сноску.

3. Доход физических лиц подразделяется на инвестиционный доход или трудовой доход. Инвестиционный доход определяется как доходы от капитала, прибыль от выбытия активов (прирост капитала) и другой доход, полученный от активов. Следующие статьи дохода являются примерами инвестиционного дохода: проценты и доход от аренды, дивиденды от компаний, котирующихся на фондовой бирже, доход от лесного хозяйства (с исключениями) и доход от патентов или авторских прав (при определённых условиях). Трудовой доход определяется как любой доход, кроме инвестиционного. Инвестиционный доход включает, помимо перечисленных выше статей, долю инвестиционного дохода от определённых типов «смешанного» дохода, таких как дивиденды от компаний, не котирующихся на фондовой бирже, прибыль от предпринимательской деятельности, доход от сельского хозяйства и доход от товариществ. Корпоративный доход и инвестиционный доход физических лиц облагаются налогом по одной и той же фиксированной ставке (28 процентов).

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Франция

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение Société anonyme Société à Société en nom (S.A.) responsabilité limitée collectif (S.N.C.)7 (S.A.R.L.)1

2. Перевод на английский язык Акционерное общество Общество с Полное товарищество ограниченной ответственностью

3. Подаёт ли структура налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре? Да Да Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по Самой структуры Самой структуры Партнёров мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как – – Ответ зависит от классифицируется доход для целей характеристик

налогообложения?	партнёров или от характера деятельности товарищества5	
7. Определяются ли ставка и вид налога, – структуры, исходя из участников?	–	Да применимые к доходу
8. Взимается ли налог с получателя, когда доход распределяется между её участниками и т.п.? R (15)	Да	Да Нет структуры
9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как классифицируется этот доход для целей налогообложения?	Дивиденды	Дивиденды –
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» для целей налоговых конвенций?	Да	Да Да
11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для целей налоговых конвенций?	Да	Да Да
1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Société en Groupement d’intérêt économique (G.I.E.)7	Société en commandite simple (S.C.S.)3 & 7 Société en commandite par actions (S.C.A.)
2. Перевод на английский язык	Коммандитное товарищество экономических интересов	Коммандитное товарищество с акционерным капиталом Группа
3. Подаёт ли структура налоговую декларацию?	Да	Да Да
4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре? Да/Нет3		Да Нет
5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по Партнёров мере его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?	Самой структуры и партнёров4	Самой структуры
6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей налогообложения?	Ответ зависит от характеристик партнёров или от характера товарищества5	– Ответ зависит от характеристик партнёров или от характера деятельности товарищества5
7. Определяются ли ставка и вид налога, структуры, исходя из участников?	Да/Нет6	Нет Да применимые к доходу
8. Взимается ли налог с получателя, когда доход распределяется между её участниками и т.п.?	Да/Нет3	Да Нет структуры

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Франция (продолжение)

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как классифицируется этот доход для целей налогообложения?	Дивиденды в руках коммандитистов	– Дивиденды
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» для целей налоговых конвенций?	Да	Да Да
11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для целей налоговых конвенций?	Да	Да Да
1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Société civile7	Société en participation7 & 8
2. Перевод на английский язык	Гражданское товарищество	Нераскрытое товарищество
3. Подаёт ли структура налоговую декларацию?	Да	Да
4. Начисляется ли налог на доход структуры самой структуре?	Нет	Нет самой структуре?
5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по возникновения, обязательством самой структуры или обязательством участников?	Партнёров	Партнёров мере его

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей налогообложения?	Ответ зависит от характеристик партнёров или от характера деятельности товарищества5	Ответ зависит от характеристик партнёров или от характера деятельности товарищества5
7. Определяются ли ставка и вид налога, из участников? R (15)	Да	Да применимые к доходу структуры, исходя
8. Взимается ли налог с получателя, когда между её участниками и т.п.?	Нет	Нет доход структуры распределяется
9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как целей налогообложения?	–	– классифицируется этот доход для
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» конвенций?	Да	Да для целей налоговых
11. Считаете ли вы структуру «резидентом» для	Да	Да целей налоговых конвенций?

1. За исключением обществ с ограниченной ответственностью, созданных членами одной семьи, которые могут выбрать налоговый режим, применимый к товариществам. В таком случае режим эквивалентен режиму, применимому к полному товариществу.

2. Методы, используемые для расчёта налогооблагаемой прибыли, различаются в зависимости от статуса участников товарищества:

a) доля прибыли, соответствующая правам партнёров, являющихся юридическими лицами, подлежащими обложению корпоративным налогом, или индивидуальными фермерами, подпадающими под систему реальной прибыли от предпринимательской деятельности (BIC) или систему прибыли от сельскохозяйственной деятельности (BA), рассчитывается в соответствии с применимыми правилами, касающимися корпоративного налога, прибыли от предпринимательской деятельности или прибыли от сельскохозяйственной деятельности (статья 238 bis K I общего налогового кодекса);

b) доли прибыли, причитающиеся другим компаниям, рассчитываются и облагаются налогом на основе характера деятельности и суммы доходов компании или товарищества (статья 238 bis K II общего налогового кодекса).

3. В отличие от полного товарищества, в котором все участники несут неограниченную ответственность, коммандитное товарищество является компанией, в которой по крайней мере один из партнёров несёт неограниченную ответственность по долгам компании. Доля прибыли, причитающаяся этому партнёру или этим партнёрам, облагается налогом в соответствии с правилами французского налогового законодательства, применяемыми к товариществам (та же система, что и для полного товарищества). Напротив, доля прибыли, причитающаяся коммандитистам, облагается налогом во Франции в соответствии с правилами, применяемыми к акционерным обществам (корпоративный налог на имя компании и налогообложение в качестве дивидендов дохода, распределяемого компанией её полным товарищам).

4. Самой компании, когда речь идёт о доле прибыли, причитающейся коммандитистам; партнёров, когда речь идёт о доле прибыли, причитающейся полным товарищам.

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Франция (продолжение)

5. См. сноску 2.

6. Да, в отношении прибыли, соответствующей долям участия полных товарищей; нет, в отношении доли прибыли, причитающейся коммандитистам.

7. За исключением гражданских товариществ, полных товариществ, негласных товариществ, группировок по экономическим интересам и коммандитных товариществ в отношении доли прибыли, причитающейся полным товарищам, которые, если они избрали режим налогообложения налогом на прибыль корпораций, подлежат тому же налоговому режиму, который применяется к акционерным обществам.

8. Пропорционально доле прибыли, причитающейся их участникам, которые несут неограниченную ответственность и чьи имена и адреса были сообщены властям.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Германия

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение	Aktiengesellscha Gesellschaft (AG)	Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)	ft mit beschränkter Haftung (GmbH)
2. Английский перевод	Limited liability company	Limited liability company	Partnership limited by shares
3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию?	Да	Да	Да
4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому юридическому лицу?	Да	Да	Да
5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?	Компания	Компания	Участники / компания1
6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от предпринимательской деятельности доход для целей налогообложения?	–	–	–
7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу юридического лица, на основе данных об участниках?			
8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода юридического лица его участникам и т.д.?	Да	Да	Да2
9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденды доход для целей налогообложения?	Дивиденды	Дивиденды	
10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для целей налоговых конвенций?	Да	Да	Да
11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей налоговых конвенций?	Да	Да	Да3

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение	Gesellschaft Offene Kommandit Gesellschaft (OHG)	Stille bürgerlichen Gesellschaft	Handelsgesellsch aft	Gesellschaft Rechts (GbR)
2. Английский перевод	Civil law partnership	General partnership	Limited partnership	Silent partnership
3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию?	Нет	Нет	Нет	Нет
4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому юридическому лицу?	Нет	Нет	Нет	Нет
5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?	Участники	Участники	Участники	Участники
6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от характера предпринимательс деятельности4 Прибыль от предпринимательс доход5 Инвестиционный доход для целей налогообложения? кой деятельности кой деятельности	Зависит от	Прибыль от	Прибыль от	
7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу юридического лица, на основе данных об участниках?				

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Нет Нет Нет Нет
юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой – – – –
доход для целей налогообложения?

R (15)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Германия (продолжение)

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Нет Нет Нет Нет
целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Нет6 Нет7 Нет8 Нет
налоговых конвенций?

1. Доля полного товарища вычитается из налоговой базы компании. Полный товарищ должен включить эту долю в свою декларацию по подоходному налогу.

2. Нет, в случае полного товарища.

3. Неясно в отношении полного товарища.

4. Доход от сельского хозяйства или лесоводства, от независимых услуг, прибыль от предпринимательской деятельности или инвестиционный доход.

5. Активный партнер получает прибыль от предпринимательской деятельности.

6. В соответствии с конкретными положениями конвенций, юридическое лицо может считаться резидентом для целей конвенции.

7. См. сноску 6.

8. См. сноску 6.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Венгрия

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Korlátolt Részvény- Egyesülés felelösségü társaság (Rt.) társaság (Kft)

2. Английский перевод Limited liability Company Professional association company limited by shares

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Да Да Да
юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Компания Компания Компания
Компания по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – – – доход
для целей налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу – – – –
юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Да Да Да
юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденд Дивиденд
Дивиденд доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Да Да Да
целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей налоговых конвенций? Да Да Да Да

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Közkereseti társaság Közös vállalat Betéti Szövetkezet társaság (Kkt) (Bt.)

2. Английский перевод Unlimited partnership Limited partnership Joint enterprises Co-operative

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Да юридическому лицу? Да Да Да Да

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Компания Компания Компания Компания Компания по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – доход для целей налогообложения? – – – –

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу – юридического лица, на основе данных об участниках? – – – –

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода – юридического лица его участникам и т.д.? Да – – –

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденд Дивиденд Дивиденд Дивиденд доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Да целей налоговых конвенций? Да Да Да Да

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Да налоговых конвенций? Да Да Да Да

R (15)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Исландия

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Hlutafélag Sameignarfélag Sameignarfélag skráð sem sjálfstaeður skattaðili

2. Английский перевод Public limited liability company Partnership Partnership registered as a taxable entity

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Нет юридическому лицу? Да Да Да Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Компания Компания Компания Участники по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от предпринимательской деятельности – доход для целей налогообложения? –

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу Нет Да юридического лица, на основе данных об участниках? Нет Нет

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Нет юридического лица его участникам и т.д.? Да Нет

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой – доход для целей налогообложения? Дивиденды –

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Нет целей налоговых конвенций? Да Да

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Нет налоговых конвенций? Да Да

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Япония

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Kabushiki- kaisha2 Yugen-Gomei-kaisha3 Goshi-kaisha4 kaisha1

2. Английский перевод Joint Stock Limited – – Company Liability Company

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Да Да Да Да юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Юридическое Юридическое Юридическое Юридическое Юридическое по мере его возникновения, обязательством юридического лицо лицо лицо лицо лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – – – – доход для целей налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу Нет Нет Нет Нет юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Да Да Да Да юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденды Дивиденды Дивиденды Дивиденды доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Да Да Да Да целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Да Да Да Да налоговых конвенций?

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Kumiai5 Tokumei Kyodo- Kumiai7 Jinkaku-naki- Kumiai6 shadan8

2. Английский перевод – Cooperative – Association

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Нет Нет Да Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Нет Нет Да Да юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Участники Участники Юридическое Юридическое по мере его возникновения, обязательством юридического лицо лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Налоговая Налоговая – – доход для целей налогообложения? природа не природа не меняется меняется9

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу – – – юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Нет Да Да Да юридического лица его участникам и т.д.? Удержание по ставке 20%10

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденды доход для целей налогообложения?	–	Налоговая природа	Дивиденды не меняется11
10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для целей налоговых конвенций?	Нет	Нет	Да Да
11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей налоговых конвенций?	Нет	Нет	Да Да

R (15)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Япония (продолжение)

1. Обычная корпорация, организованная в соответствии с Торговым кодексом. Все акционеры несут ограниченную ответственность.

2. Обычно используется малыми предприятиями и организовано в соответствии с Законом об обществах с ограниченной ответственностью. Все участники несут ограниченную ответственность.

3. Участники несут неограниченную ответственность по долгам юридического лица. Это юридическое лицо, организованное в соответствии с Торговым кодексом и подлежащее корпоративному налогообложению.

4. Должен быть по крайней мере один участник с неограниченной ответственностью и один участник с ограниченной ответственностью. Участник с ограниченной ответственностью не может участвовать в управлении. Это юридическое лицо, организованное в соответствии с Торговым кодексом и подлежащее корпоративному налогообложению.

5. Совместный договор, заключенный в соответствии с Гражданским кодексом, и не является отдельным юридическим лицом.

6. Образовано в соответствии с Торговым кодексом и полностью отличается от «Кумиай». Его можно сравнить с немецким «stille Gesellschaft» (негласное товарищество); одной отличительной особенностью этого типа договора является то, что только предприниматель признается субъектом, осуществляющим свою деятельность.

7. Инкорпорировано специальным законодательством. Эти юридические лица перечислены в Приложении III к Закону о налоге на прибыль корпораций и подлежат корпоративному налогообложению по более низкой ставке.

8. Может быть переведено как «неюридическая организация»: неинкорпорированная организация, имеющая назначенных управляющих или представителей. Подлежит корпоративному налогообложению только при осуществлении приносящей прибыль деятельности, предусмотренной законом.

9. Предприниматель отчитывается обо всех прибылях в рамках Токумэй-кумиай. Когда предприниматель распределяет прибыль инвесторам, такое распределение подлежит налогу у источника, если только число инвесторов не составляет менее десяти. Если инвесторы являются нерезидентами, доход классифицируется как доход от имущества, расположенного в Японии.

10. См. предыдущую сноску.

11. См. предыдущую сноску.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Люксембург

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение	Société anonyme (S.A.)	Société en commandite simple (SECS)	Société à responsabilité limitée (SARL)	Société en commandite par actions (SECA)

2. Английский перевод Company Limited liability Limited Limited limited by company partnership partnership shares with share capital

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Да Да Нет Да юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Компания Компания Участники Участники / по мере его возникновения, обязательством юридического компания1 лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – – Прибыль от Прибыль от доход для целей налогообложения? предпринимательской предпринимательской деятельности деятельности

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Да Да Нет Да2 юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Как дивиденд Как дивиденд – Как дивиденд доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Да Да Нет Да целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Да Да Нет Да налоговых конвенций?

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Société en nom Société Société civile Association en collectif (SENC) coopérative participation

2. Английский перевод General Co-operative Civil Undeclared partnership partnership partnership

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Нет Да Нет Нет юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Участники Юридическое Участники Участники по мере его возникновения, обязательством юридического лицо лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от – Зависит от Инвестиционный доход для целей налогообложения? предпринимательской доход4 деятельности характера деятельности3

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Нет Нет Да Нет юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой – Как дивиденд – – доход для целей налогообложения?

Люксембург (продолжение)

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Нет Да Нет Нет целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Нет Да Нет Нет налоговых конвенций?

1. Доля полного товарища вычитается из налоговой базы товарищества. Полный товарищ должен указать эту долю в своей декларации по подоходному налогу.

2. Нет, в случае полного товарища.

3. Доход от сельского хозяйства или лесоводства, арендная плата, доход от независимых услуг, прибыль от предпринимательской деятельности или инвестиционный доход.

4. Доход активного партнера считается прибылью от предпринимательской деятельности.

R (15)

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Мексика

1. Наименование юридического лица и общепринятое сокращение Asosiación en Participación1 (A en P)

2. Английский перевод –

3. Подает ли юридическое лицо налоговую декларацию? Да

4. Начисляется ли налог на доход юридического лица самому Да юридическому лицу?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода юридического лица Юридическое лицо2 по мере его возникновения, обязательством юридического лица или обязательством его участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – доход для целей налогообложения?

7. Определяется ли ставка и вид налога, применяемые к доходу Нет юридического лица, на основе данных об участниках?

8. Начисляется ли налог получателю при распределении дохода Да юридического лица его участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется такой Дивиденд доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна юридическое лицо «компанией» для Да3 целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы юридическое лицо «резидентом» для целей Да налоговых конвенций?

1. В соответствии с мексиканским гражданским законодательством, A en P является некорпоративным образованием, поскольку его правовая природа является договорной.

R (15)

2. Налог уплачивается одним из участников от имени структуры в отношении ее общего дохода, который считается прибылью от предпринимательской деятельности. Если такой участник не уплачивает налог, другие участники несут солидарную ответственность по налогу.

3. Хотя A en P не считается компанией в соответствии с гражданским законодательством Мексики, с 1999 года она облагается налогом как корпорация для целей налогообложения.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Нидерланды

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Vennootschap onder Commanditaire Open Commanditaire firma (V.O.F.) vennootschap (C.V.) vennootschap (open C.V.)

2. Перевод на английский язык General partnership Limited partnership “Open” limited partnership – free transferability of shares

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Нет Нет Да – только в отношении дохода, относящегося к коммандитистам (участникам с ограниченной ответственностью)

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Нет Нет Как в п. 3.

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Участники Участники Структура его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Фискальный характер Фискальный характер Фискальный характер доход для целей налогообложения? не изменяется не изменяется не изменяется

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Ставка определяется Ставка определяется Ставка определяется доходу структуры, исходя из ее участников? в отношении в отношении в отношении каждого каждого участника каждого участника полного товарища (участника) R (15) 8. Взимается ли налог с получателя при распределении Нет Нет Только если получатель дохода структуры ее участникам и т.д.? является коммандитистом (участником с ограниченной ответственностью)

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Naamloze Besloten Maatschap vennootschap (N.V.) vennootschap (B.V.)

2. Перевод на английский язык Joint stock company Limited company Partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Да Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Структура Структура Участники его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – – Фискальный характер доход для целей налогообложения? не изменяется

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Нет, одинаковый Нет, одинаковый Да, ставка определяется доходу структуры, исходя из ее участников? для всех доходов для всех доходов в отношении каждого участника

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Да Да Нет дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как Дивиденды Дивиденды – классифицируется этот доход для целей налогообложения?

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Нидерланды (продолжение)

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Да Да Нет целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Да Да Нет целей налоговых конвенций?

R (15)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Новая Зеландия

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Partnerships Special Qualifying (ordinary) Partnerships1 Companies2

2. Перевод на английский язык – – –

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Нет Нет Да

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Участники Участники Компания уплачивает его возникновения, обязательством самой структуры или налог в первую обязательством ее участников? очередь, но акционеры несут ответственность, если Компания допускает дефолт

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Сохраняет свой Сохраняет свой – доход для целей налогообложения? первоначальный первоначальный характер характер

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Да Да Нет доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Нет Нет Нет дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – – классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Нет Нет Да R (15) целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

1. Некоторые участники Специальных товариществ имеют статус ограниченной ответственности.

2. Квалифицированные компании не могут получать доход более 10 000 новозеландских долларов, в противном случае их статус возвращается к статусу обычной компании.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Норвегия

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Ansvarlig Kommandit Indre selskap Aksjeselskap selskap selskap

2. Перевод на английский язык General Limited Silent Limited liability partnership1 partnership2 partnership3 company

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Нет Нет Нет Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Нет Нет Нет Да

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Участники Участники Участники Компания его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от Прибыль от Прибыль от – доход для целей налогообложения? предпринима- предпринима- предпринима- тельской тельской тельской деятельности4 деятельности деятельности

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Нет Нет Нет Да дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – – Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Нет Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Нет Нет Нет Да R (15) целей налоговых конвенций?

1. Полное товарищество — это предприятие, в котором участники несут неограниченную личную ответственность по совокупным обязательствам предприятия, совместно или частично, если доли, взятые вместе, составляют всю сумму обязательств предприятия, и предприятие действует как таковое по отношению к третьим сторонам. Для целей налогообложения различий нет.

2. Коммандитное товарищество — это предприятие, в котором по крайней мере один из участников несет неограниченную ответственность по обязательствам предприятия, и есть по крайней мере один участник, который несет ограниченную ответственность на определенную сумму обязательств предприятия, если только этот участник не является негласным участником.

3. Негласное товарищество — это предприятие, которое не действует как таковое по отношению к третьим сторонам. Участники могут нести как ограниченную, так и неограниченную ответственность.

4. Доход товарищества будет рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности. В отношении участников, являющихся резидентами за границей, результат будет зависеть от того, имеют ли участники постоянное представительство (ПП) или нет. Если у них есть ПП, доход будет рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности. Если участники получают только пассивный доход (без ПП), рассматривается характер дохода (например, дивиденды, проценты или роялти) и применяется соответствующая статья Конвенции.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Польша

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Spólka komadytowa Spólka jawna Spólka prawa cywolnego (s.c)

2. Перевод на английский язык Limited partnership Registered Civil law partnership partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Нет Нет Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Нет Нет Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Участники Участники Участники его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Фискальный характер Фискальный характер Фискальный характер доход для целей налогообложения? не изменяется не изменяется не изменяется

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к – – – доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Нет Нет Нет дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – – классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Нет Нет Нет целей налоговых конвенций? R (15) 11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Нет Нет Нет целей налоговых конвенций?

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Словацкая Республика

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Spoloènost’s ruèenim Verejná obchodná Komanditná obmedzením (s.r.o.) spoloènost’ (v.o.s) spoloènost’1 (k.s.)

2. Перевод на английский язык Limited liability company General partnership Limited partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Нет Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Нет Да

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере его возникновения, обязательством самой Как участники, структуры или обязательством ее участников? Компания Участники так и структура

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей налогообложения? – Прибыль от Прибыль от предпринима- предпринима-тельской тельской деятельности деятельности

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к доходу структуры, исходя из ее участников? Нет Да Да

8. Взимается ли налог с получателя при распределении дохода структуры ее участникам и т.д.? Да Нет Да

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как классифицируется этот доход для целей налогообложения? Дивиденды Дивиденды

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для целей налоговых конвенций? Да Нет Нет

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для R (15) целей налоговых конвенций? Да Нет Нет

1. Налоговая база коммандитного товарищества распределяется между его полными товарищами и коммандитистами. Доход полных товарищей облагается налогом как прибыль от предпринимательской деятельности в руках этих товарищей. Полный товарищ должен включить этот доход в свою налоговую декларацию. Доход коммандитистов облагается налогом как прибыль от предпринимательской деятельности компании. Доход, распределяемый полными товарищами, вычитается из налоговой базы компании.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Испания

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Sociedad Colectiva Sociedad Sociedad Anónima Comanditaria

2. Перевод на английский язык General partnership Limited partnership Company limited by shares

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Да Да

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Компания Компания Компания его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – – доход для целей налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Нет Нет Нет доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Да Да Да дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как Дивиденды Дивиденды Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Да Да Да целей налоговых конвенций? R (15) 11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Да Да Да целей налоговых конвенций?

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Sociedad limitada Sociedad civil

2. Перевод на английский язык Limited company Civil law partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Нет the entity itself?

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Компания Участники его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Фискальный характер не доход для целей налогообложения? изменяется

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Нет – доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Да Нет дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Да Нет целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Да Нет целей налоговых конвенций?

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Швеция

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Handelsbolag (HB) Kommanditbolag Aktiebolag (AB) (KB)

2. Перевод на английский язык General partnership Limited partnership Limited company

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Нет Нет Да the entity itself?1

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Каждый участник Каждый участник Компания его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется Прибыль от Прибыль от – доход для целей налогообложения?2 предпринима- предпринима- тельской тельской деятельности деятельности

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к Да Да – доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Нет Нет Да дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как – – Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Нет Нет Да целей налоговых конвенций? R (15)

1. Общий налогооблагаемый доход рассчитывается на уровне товарищества. Однако налог начисляется на каждого участника отдельно на основе его доли в доходе товарищества, и участник несет ответственность за свой собственный налог.

2. Если часть деятельности товарищества носит характер предпринимательской деятельности, то весь доход товарищества будет классифицироваться как «прибыль от предпринимательской деятельности».

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Швейцария

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Gesellschaft Kollektiv- Kommandit- Einfachege- mit gesellschaft gesellschaft sellschaft beschrankter (Co, Cie) (Co, Cie) Haftung (GmbH)

2. Перевод на английский язык Limited liability General Limited Civil law company partnership partnership partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Нет Нет Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Нет Нет Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Компания его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется – доход для целей налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к – доходу структуры, исходя из ее участников?

8. Взимается ли налог с получателя при распределении Да Нет Нет Нет дохода структуры ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 положительный, как Дивиденды – – – R (15) классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна эту структуру «компанией» для Да Нет Нет Нет целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы эту структуру «резидентом» для Да Нет1 Нет Нет1 целей налоговых конвенций?

1. В соответствии с конкретными положениями швейцарских конвенций об избежании двойного налогообложения структура может считаться резидентом Швейцарии для целей Конвенции.

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Турция

1. Название структуры (entity) и общепринятое сокращение Anonim Sirket (AS) Limited Sirket (Ltd/S) Kollektif Sirket

2. Перевод на английский язык Joint Stock Company Limited Liability General partnership Company

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да Нет

4. Начисляется ли налог на доход структуры на саму структуру? Да Да Нет

5. Является ли налог, взимаемый с дохода структуры по мере Структура Структура Участник его возникновения, обязательством самой структуры или обязательством ее участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как – – Прибыль от предпринимательской классифицируется доход для целей деятельности налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, Нет Нет Нет применимые к доходу структуры, на основе участников?

8. Начисляется ли налог на получателя, когда Да Да Нет доход структуры распределяется ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как Дивиденды Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна структуру Да Да Нет «компанией» для целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» Да Да Нет для целей налоговых конвенций? R (15)

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение Adi Sirket Eshamli Komandit Sirket

2. Перевод на английский язык Partnership Limited Partnership

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Нет Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры Нет Да на саму структуру?

5. Является ли налог, который взимается с Доход партнера Структура дохода структуры по мере его возникновения, обязательством структуры или обязательством участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как Прибыль от предпринимательской Прибыль от предпринимательской классифицируется доход для целей деятельности деятельности или дивиденды1 налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, Нет Нет применимые к доходу структуры, на основе участников?

8. Начисляется ли налог на получателя, когда Нет Да доход структуры распределяется ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как – Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна структуру Нет Да «компанией» для целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» Нет Да для целей налоговых конвенций?

1. Доход, полученный партнерами с неограниченной ответственностью, считается прибылью от предпринимательской деятельности, а доход, полученный партнерами с ограниченной ответственностью, считается дивидендами.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Соединенное Королевство

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение Компания с ограниченной ответственностью Компания с неограниченной ответственностью Некорпоративное объединение (Ltd/Plc)

2. Перевод на английский язык

3. Подает ли структура налоговую декларацию? Да Да Да

4. Начисляется ли налог на доход структуры Да Да Да на саму структуру?

5. Является ли налог, который взимается с Структура Структура Структура дохода структуры по мере его возникновения, обязательством структуры или обязательством участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как классифицируется доход для целей налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, Нет – Едина для всего дохода структуры Нет – Едина для всего дохода структуры Нет – Едина для всего дохода структуры применимые к доходу структуры, на основе дохода структуры участников?

8. Начисляется ли налог на получателя, когда Да Да Да доход структуры распределяется ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как Дивиденды Дивиденды Дивиденды классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна структуру Да Да Да «компанией» для целей налоговых конвенций?

11. Считаете ли вы структуру «резидентом» Да Да Да R (15) для целей налоговых конвенций?

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Коммандитные товарищества	Промышленные и ссудо-сберегательные товарищества общества (IPS)	Обычные товарищества
2. Перевод на английский язык			
3. Подает ли структура налоговую декларацию?	Да	Нет	Нет
4. Начисляется ли налог на доход структуры	Да	Нет	Нет на саму структуру?
5. Является ли налог, который взимается с дохода структуры по мере его возникновения, обязательством структуры или обязательством участников?	Структура	Партнер	Партнер
6. Если налог уплачивается участниками, как Фискальный характер классифицируется доход для целей налогообложения?		Фискальный характер не меняется	Фискальный характер не меняется
7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к доходу структуры, на основе Ставка определяется в отношении каждого партнера		Нет – Едина для всего дохода структуры в отношении каждого партнера	Ставка определяется участников?
8. Начисляется ли налог на получателя, когда структуры распределяется ее участникам и т.д.?	Да	Нет	Нет доход
9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется этот доход для целей налогообложения?		Дивиденды	– –
10. Считает ли ваша страна структуру для целей налоговых конвенций?	Да	Нет	Нет «компанией»
11. Считает ли ваша страна структуру для целей налоговых конвенций?	Да	Нет	Нет «резидентом»

ПРИМЕНЕНИЕ МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР К ТОВАРИЩЕСТВАМ

Соединенные Штаты

1. Наименование структуры и общепринятое сокращение	Корпорация1 (включая корпорации федерального или законодательства штатов, публично торгуемые партнерства, страховые компании и банки)	Партнерство2
2. Перевод на английский язык		
3. Подает ли структура декларацию по налогу	Да	Да на прибыль?
4. Начисляется ли налог на доход структуры	Да	Нет на саму структуру?
5. Является ли налог, который взимается с дохода структуры по мере его возникновения, обязательством структуры или обязательством участников?	Структура	Партнеры
6. Если налог уплачивается участниками, как фискальный классифицируется доход для целей налогообложения?	–	Сохраняет свой характер
7. Определяются ли ставка и вид налога, применимые к доходу структуры, на основе участников?	Нет	Да
8. Начисляется ли налог на получателя, когда структуры распределяется ее участникам и т.д.?	Да	Нет доход структуры
9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как классифицируется этот доход для целей налогообложения?	Дивиденды	–
10. Считает ли ваша страна структуру «компанией» для целей налоговых конвенций?	Да	Нет R (15)

11. Считает ли ваша страна структуру «резидентом» для целей налоговых Да Доход, прибыль или выгода считаются полученными конвенций? резидентом только в той мере, в какой партнеры являются резидентами

1. Наименование структуры и общепринятое S-корпорация Инвестиционный траст сокращение недвижимости (REIT) и Регулируемая инвестиционная компания (RIC)

2. Перевод на английский язык

3. Подает ли структура декларацию по налогу Да Да на прибыль?

4. Начисляется ли налог на доход структуры Нет Да3 на саму структуру?

5. Является ли налог, который взимается с Участники Структура дохода структуры по мере его возникновения, обязательством структуры или обязательством участников?

6. Если налог уплачивается участниками, как Сохраняет свой фискальный – классифицируется доход для целей характер налогообложения?

7. Определяются ли ставка и вид налога, Да Нет применимые к доходу структуры, на основе участников?

8. Начисляется ли налог на получателя, когда Нет Да доход структуры распределяется ее участникам и т.д.?

9. Если ответ на вопрос 8 – «да», как – Дивиденды или прирост капитала классифицируется этот доход для целей налогообложения?

10. Считает ли ваша страна структуру Да Да «компанией» для целей налоговых конвенций?

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Соединенные Штаты (продолжение)

11. Считает ли ваша страна структуру Доход, прибыль или выгода Да «резидентом» для целей налоговых считаются полученными конвенций? резидентом только в той мере, в какой участники являются резидентами4

1. Полные товарищества, коммандитные товарищества, общества с ограниченной ответственностью (LLC), товарищества с ограниченной ответственностью (LLP), трасты, занимающиеся предпринимательской деятельностью, и другие структуры, прямо не включенные в список корпораций, могут выбрать налогообложение как корпорация или как партнерство.

2. См. сноску 1.

3. Однако разрешается вычет по выплаченным дивидендам.

4. Все участники S-корпорации должны быть либо гражданами США, либо иностранными гражданами-резидентами (как это определяется в соответствии с внутренним законодательством).

R (15)

Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (принято Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 27 января 2000 г.)

Оглавление

Введение ..... **R(16)-3**

I. Исключение статьи 14 ..... **R(16)-3**

II. Какие виды деятельности подпадают под действие статьи 14? ..... **R(16)-4**

III. Какие структуры подпадают под действие статьи 14? ..... **R(16)-5**

IV. Каковы практические различия в налогообложении согласно статьям 7 и 14? ..... **R(16)-7**

а) Существуют ли различия между понятиями «постоянное представительство (ПП)» и «постоянная база»? ..... **R(16)-7**

b) Ограничивает ли статья 14 налогообложение у источника доходом от
услуг, оказываемых лично налогоплательщиком? ..... **R(16)-10**
R (16)
c) Применимы ли к статье 14 специальные правила пунктов 2–7 статьи 7? ..... **R(16)-14**
d) Существуют ли различия в правах на налогообложение у источника,
предоставляемых статьями 7 и 14?..... **R(16)-15**
e) Оказывает ли различие между статьями 7 и 14 какое-либо
влияние на различия во внутреннем законодательстве? ..... **R(16)-15**
V. Требует ли исключение статьи 14 изменений в статье 7? R(16)-16
ПРИЛОЖЕНИЕ. Изменения в Модельную налоговую конвенцию, вызванные
решением об исключении статьи 14..... **R(16)-18**
Изменения в статьях ..... **R(16)-18**
Изменения в Комментарий..... **R(16)-21**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Предисловие Настоящая публикация, седьмая в серии «Вопросы международного налогообложения», включает в себя доклад под названием «Вопросы, касающиеся статьи 14 Модельной налоговой конвенции», который Комитет по налоговым вопросам принял и решил сделать доступным для общественности 27 января 2000 г.

Статья 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР касается

налогообложения профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера. В докладе рассматривается ряд проблем, связанных с толкованием и применением статьи 14. Он рекомендует исключить статью 14 из Модельной налоговой конвенции и определяет ряд изменений в Модельную конвенцию, которые потребуются в результате этого. Эти изменения будут включены в следующее обновление Модельной конвенции.

R (16)

ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СТАТЬИ 14 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

ВВЕДЕНИЕ

1. В 1996 году Комитет учредил рабочую группу для изучения ряда проблем толкования и применения статьи 14 Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Настоящая публикация содержит доклад этой рабочей группы, который был одобрен Комитетом 27 января 2000 г. Основная рекомендация этого доклада заключается в исключении статьи 14 из Модельной налоговой конвенции. Раздел I настоящего доклада представляет рекомендацию об исключении статьи 14. Разделы II–V содержат анализ взаимосвязи между статьями 7 и 14, на котором основана эта рекомендация. Приложение включает описание изменений в Модельную налоговую конвенцию, которые произойдут в результате исключения статьи 14.

I. ИСКЛЮЧЕНИЕ СТАТЬИ 14

2. Изучив различные проблемы применения и толкования, поднятые статьей 14, Комитет пришел к выводу, что все эти вопросы поднимают более фундаментальный вопрос о том, целесообразно ли сохранять эту статью в Модельной налоговой конвенции.

3. Чтобы прийти к выводу по этому вопросу, Комитет изучил взаимосвязь между статьями 7 и 14. Были признаны особенно актуальными следующие вопросы, которые обсуждаются в разделах II–IV ниже: R (16)

– Какие виды деятельности подпадают под статью 14 в отличие от статьи 7? Является ли различие между этими видами деятельности удовлетворительным и легким в применении?

– Какие структуры подпадают под статью 14 в отличие от статьи 7?

– Каковы практические различия в налогообложении согласно статьям 7 и 14? В частности, существуют ли различия между понятиями постоянного представительства (ПП) и постоянной базы?

– Если бы статья 14 была исключена, потребовались бы изменения в статье 7?

4. Как будет указано в приведенных ниже пунктах, Комитет пришел к выводу, что в отношении этих различных аспектов статей 7 и 14 либо не было никакой практической разницы между двумя статьями, либо, если такие различия существовали, для них, по-видимому, не было никакого обоснованного политического оправдания. Придя к выводу, что какие-либо практические различия между статьями 7 и 14, по-видимому, не были оправданы, Комитет рассмотрел два подхода: попытаться устранить эти различия, сделав статью 14 зеркальным отражением статьи 7, или просто удалить статью 14. Комитет пришел к выводу, что исключение статьи 14 из Модельной налоговой конвенции было бы более логичным подходом.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

5. Исключение статьи 14 из Модельной конвенции требует ряда изменений в положения Модельной конвенции и в Комментарий к ней, как это потребовалось бы при любой попытке решить эти вопросы при сохранении статьи 14 в Модельной налоговой конвенции. Эти изменения представлены в Приложении.

II. КАКИЕ ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОДПАДАЮТ ПОД ДЕЙСТВИЕ СТАТЬИ 14?

6. Если нет различий в результате применения статьи 7 или статьи 14, нет необходимости различать виды деятельности, подпадающие под первую статью, от тех, что подпадают под вторую. Однако, если такие различия существуют (например, если могло бы применяться правило пункта 3 статьи 5 или если бы правило 183 дней было включено в статью 14, но не в статью 7 – см. ниже), такая необходимость возникает.

7. Однако далеко не ясно, какие виды деятельности подпадают под статью 14. В значительной степени неопределенность вызвана тем, что, хотя в Проекте конвенции об избежании двойного налогообложения 1963 г. говорилось о «профессиональных услугах или другой независимой деятельности аналогичного характера», текущая Модель ссылается на «профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера», что является более широкой формулировкой.

8. Например, было высказано предположение, что деятельность субподрядчиков в строительной отрасли, которая в противном случае подпадала бы под статью 7, может быть охвачена этой более широкой формулировкой. Это привело к предложению заменить новую формулировку R (16) на «другие аналогичные виды деятельности» или «аналогичные услуги», чтобы избежать такого результата, частично отменив таким образом изменение, внесенное в Модель 1977 года.

9. Ряд стран-членов указали, что на практике они применяют статью 14 только к профессиональным услугам, тем самым де-факто игнорируя ссылку на «другие виды деятельности независимого характера». Комитет не смог легко определить эту фразу, отметив, что при буквальном прочтении она потенциально могла бы применяться к любой деятельности, подпадающей под статью 7. Хотя пункт 1 Комментария к статье 14 гласит, что Статья исключает «промышленную и коммерческую деятельность», было высказано предположение, что строгая формулировка этого пункта и приоритет, отдаваемый статье 14 над статьей 7 пунктом 7 последней Статьи, поддерживают иной вывод. Было также отмечено, что ссылка на «услуги или другие виды деятельности» в пункте 1 предполагает также расхождение между текстом Статьи, охватывающим услуги и другие виды деятельности, и ее названием, которое относится только к личным услугам.

10. Комитет рассмотрел вопрос о том, следует ли изменить формулировку пункта 1 Статьи, чтобы она соответствовала формулировке Проекта Конвенции об избежании двойного налогообложения 1963 года. Это, однако, потребовало бы разъяснения того, какие виды деятельности имеют «аналогичный характер» профессиональным услугам. Хотя Комитет посчитал, что будет трудно определить, какие виды деятельности имеют «аналогичный характер», он выразил мнение, что они не будут включать деятельность субподрядчиков по строительству.

11. Тот факт, что изменение 1977 года, по-видимому, не привело к практическим трудностям в определении того, какие виды деятельности подпадают под статью 14, должен быть отнесен на счет того, что правила статей 7 и 14 схожи и что статья 14, как правило, считалась применимой только к физическим лицам, чтобы минимизировать важность различия между деятельностью,

подпадающей под статью 7, и деятельностью, подпадающей под статью 14. Следует, однако, признать, что изменение 1977 года могло в конечном итоге создать практические трудности, особенно в случаях, когда положения пунктов 3-6 статьи 5 имели бы отношение к делу. Кроме того, как указано ниже, сомнительно, уместно ли ограничивать применение статьи 14 физическими лицами. Все эти трудности оправдывают решение об исключении статьи 14.

12. Комитет также рассмотрел взаимосвязь между статьями 14 и 15. На основании второго предложения пункта 1 Комментария к статье 14 и названия статьи 14, которое относится к «независимым» услугам в отличие от фразы «зависимые услуги», содержащейся в названии статьи 15, ясно, что деятельность, охватываемая статьей 14, исключает деятельность, осуществляемую в рамках трудовых отношений. Однако иногда трудно провести различие между конкретными видами деятельности, осуществляемыми в рамках трудовых отношений, и теми, которые осуществляются в независимом качестве (например, профессора и преподаватели университетов, которых просят провести исследование или прочитать несколько лекций в другой стране). Исключение статьи 14 не решит эту проблему, поскольку это различие также актуально для целей статей 7 и 15. Хотя пункт 2 статьи 3 требовал бы разрешения таких случаев на основе внутреннего законодательства государства, применяющего Конвенцию, признается, что это может привести к коллизиям квалификации, которые затем потребуется разрешать с использованием, при необходимости, процедуры взаимного согласования (MAP) (см. также Раздел III отчета о применении налоговых конвенций к партнерствам).

R (16)

III. КАКИЕ СТРУКТУРЫ ПОДПАДАЮТ ПОД СТАТЬЮ 14?

13. Персональная сфера применения статьи 14 также неясна. Основной вопрос заключается в том, применяется ли Статья только к физическим лицам или она также применима к юридическим лицам. Еще один вопрос – в какой степени она применяется к партнерствам.

14. Иногда утверждалось, что использование местоимения «его» в пункте 1 статьи 14 указывает на то, что Статья предназначалась для применения только к физическим лицам. Комитет, однако, счел этот довод далеко не убедительным, поскольку пункт 1 статьи 4 Модельной налоговой конвенции (Model Convention), который явно применяется как к физическим, так и к юридическим лицам, также использует местоимение «его» при ссылке на различные критерии полной налоговой обязанности.

15. Хотя Комментарий к статье 14 прямо не рассматривает этот вопрос, Комментарий к Модели Организации Объединенных Наций отмечает, что Группа экспертов в целом согласилась с тем, что платеж за услуги, произведенный физическому лицу, подпадал бы под статью 14, тогда как «платежи, произведенные предприятию в отношении предоставления этим предприятием деятельности сотрудников или другого персонала, подлежат статье 5» [т.е. подпадали бы под статью 7 из-за определения постоянного представительства (ПП) в соответствии со статьей 5]. Это утверждение, однако, может быть объяснено тем фактом, что Модель Организации Объединенных Наций включает правило 183 дней, применимое к услугам в обеих Статьях, но только положение в статье 5 сформулировано таким образом, что оно легко применимо к юридическому лицу. Кроме того, Комментарий к Модели Организации Объединенных Наций прямо разрешает сторонам, которые считают, что взаимосвязь между статьями 5 и 14 нуждается в уточнении, делать это в ходе переговоров, тем самым признавая потенциальную неопределенность.

16. В замечании (observation), включенном в Комментарий к статье 14 (ср. пункт 4.1 этого Комментария), Мексика официально заявила свою позицию, согласно которой статья 14 также применяется к юридическим лицам. Эта точка зрения разделяется другими странами, такими как Турция, которые истолковали статью 14 как применимую к юридическим лицам.

R (16)

17. Комитет отметил, что в настоящее время профессионалы чаще создают юридические лица, чем во время разработки статьи 14. Поскольку Комитет не видел никаких оснований для применения различных правил к услугам в зависимости от того, предоставляются ли они физическим лицом (статья 14) или юридическим лицом (статья 7), или для наличия разных Статей, если правила были одинаковыми, он счел это еще одной причиной для исключения статьи 14.

18. Применение статьи 14 к партнерствам представляет другие проблемы. Страны, которые рассматривают партнерства как фискально прозрачные структуры, как правило, признают, что статья 14 применяется к физическим лицам, являющимся партнерами в таком партнерстве. Это, однако, вызывает вопрос о том, должны ли партнеры затем лично выполнять услуги в государстве источника, чтобы облагаться налогом в нем на свою долю дохода партнерства, относящуюся к постоянной базе партнерства, расположенной в этой стране. Этот вопрос обсуждается ниже.

19. В случае стран, которые рассматривают партнерства как нефискально прозрачные структуры, результат, вероятно, будет иным, поскольку в этом случае возникнет проблема применения статьи 14 к юридическим лицам, которая обсуждалась выше.

20. Смешанные партнерства, где некоторые партнеры являются физическими лицами, а другие – юридическими лицами, создали бы особую проблему, если бы статья 14 применялась только к физическим лицам. В этом случае либо партнеры, являющиеся юридическими лицами, подпадали бы под действие статьи 7, в то время как партнеры, являющиеся физическими лицами, подпадали бы под действие статьи 14, либо, в качестве альтернативы, статья 14 не применялась бы ни к одному партнеру партнерства, если хотя бы один партнер был бы юридическим лицом. Ни один из подходов не был бы удовлетворительным.

IV. КАКИЕ СУЩЕСТВУЮТ ПРАКТИЧЕСКИЕ РАЗЛИЧИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЯМИ 7 И 14?

21. Вначале Комитет согласился, что если бы существовали значительные практические различия между правилами статьи 7 и статьи 14, то, по-видимому, не было бы веского основания для вытекающего из этого различного режима крупных профессиональных партнерств и профессионалов, учредивших компании. Такое различное отношение, по-видимому, не соответствовало бы современным способам предоставления трансграничных профессиональных услуг, когда ряд профессионалов, в частности инженеры, предоставляют свои услуги через компании.

22. С целью определения наличия значительных практических различий между правилами статей 7 и 14 Комитет проанализировал следующие различные вопросы:

– Существуют ли различия между понятиями «постоянное представительство (ПП)» и «постоянная база»?

R (16)

– Ограничивает ли статья 14 налогообложение у источника доходом от услуг, лично оказываемых налогоплательщиком?

– Применимы ли конкретные правила пунктов 2-7 статьи 7 к статье 14?

– Существуют ли различия в правах на налогообложение у источника, предоставленных в соответствии со статьями 7 и 14?

– Оказывает ли различие между статьями 7 и 14 какое-либо влияние на различия во внутреннем законодательстве?

а) Существуют ли различия между понятиями «постоянное представительство (ПП)» и «постоянная база»?

23. Хотя статья 7 ссылается на понятие «постоянное представительство (ПП)», которое определено в статье 5, статья 14 ссылается на неопределенное понятие «постоянная база». Комитет изучил, существуют ли какие-либо практические различия между двумя понятиями и, если да, то было ли это преднамеренно. Он пришел к выводу, что, за исключением случаев применения положений пунктов 3-6 статьи 5, практических различий между двумя понятиями не существует.

24. Комитет отметил, что в литературе иногда высказывалось предположение, что постоянное представительство (ПП) может требовать большей степени постоянства, чем постоянная база. Кроме того, он отметил, что определение «постоянного представительства (ПП)» требует фактического осуществления предпринимательской деятельности в постоянном месте деятельности, в то время как такого требования нет в отношении постоянной базы, которая должна быть лишь регулярно доступна.

25. В той степени, в которой понятие постоянного представительства (ПП) уже понятия постоянной базы, можно утверждать, что исключение статьи 14 повысит порог для налогообложения, что, в свою очередь, может вызвать опасения, например, в отношении статей 10, 11 и 12. Один из примеров, обсуждавшихся в этом отношении, — это офис, открытый для предоставления услуг, но который из-за последующих событий так и не используется для этой цели. Хотя офис не подпадал бы под определение постоянного представительства (ПП) до тех пор, пока в нем не велась бы какая-либо предпринимательская деятельность, он, вероятно, мог бы представлять собой постоянную базу.

26. Комитет, однако, посчитал, что такой более низкий порог, если предположить, что он существует, не был бы значительной практической проблемой. В приведенном выше примере не было бы дохода от услуг для налогообложения, и положения пунктов 4 статей 10 и 11 и пункта 3 статьи 12 не применялись бы, поскольку эти пункты требуют, чтобы независимые личные услуги оказывались с постоянной базы.

27. Комитет также отметил, что было бы трудно увидеть какую-либо разницу между фразами «постоянное место деятельности» и «постоянная база». Фактически, можно утверждать, что «база», с которой осуществляется деятельность, несколько уже, чем «место деятельности», и что требование «регулярной доступности», содержащееся в статье 14, но отсутствующее в статье 7, может фактически ограничивать сферу действия статьи 14 таким образом, чтобы в некоторых случаях устанавливать более высокий порог налогообложения, чем в статье 7. Например, можно утверждать, что существуют случаи, когда доход относится к постоянному месту, которое иногда, но не регулярно, доступно для оказания услуг, и что этот доход, следовательно, избегает налогообложения у источника в соответствии со статьей 14.

R (16)

28. Несмотря на любые такие теоретические различия, Комитет не смог на практике найти примеров постоянных баз, которые не были бы постоянными представительствами (ПП), или наоборот. Примеры «постоянных баз», приведенные в пункте 4 Комментария к статье 14, т.е. консультационный кабинет врача или офис юриста или архитектора, например, в равной степени представляли бы собой постоянные представительства (ПП).

29. Однако, придя к такому выводу, Комитет разграничил случай правил пунктов 3-6 статьи 5. Хотя Комментарий к статье 14 «импортирует» принципы статьи 7, он совершенно не ссылается на статью 5. Это подтверждает вывод, основанный на строгом прочтении статей 5 и 14, что правила этих пунктов не применяются к постоянным базам. Хотя можно утверждать, что ссылка в Комментарии к статье 14 на правила статьи 7, касающиеся «распределения прибыли между головным офисом и постоянным представительством (ПП)», может представлять собой косвенную ссылку на статью 5, это, по-видимому, является слабой связью.

30. При попытке решить, должны ли принципы статьи 5 применяться к постоянным базам, наиболее актуальными правилами для рассмотрения являются правила пунктов 3, 5 и 6 этой Статьи.

1) Пункт 3: строительная площадка

31. Вопрос о том, следует ли применять к постоянной базе правило пункта 3 статьи 5, которое предусматривает, что строительная площадка или строительный или монтажный проект образуют постоянное представительство (ПП) только в том случае, если они продолжаются более двенадцати месяцев, имеет практическое значение, особенно в отношении услуг, оказываемых инженерами и архитекторами.

32. С одной стороны, большинство стран-членов указали, что на практике они считают, что инженеры или архитекторы, которые содержат офис на конкретной строительной площадке, существующей более двенадцати месяцев, будут рассматриваться как имеющие постоянную базу. С другой стороны, они не исключали, что постоянная база могла существовать, даже если строительная площадка существовала более короткий период.

33. Такой подход кажется согласующимся с выводом о неприменимости правила строительной площадки пункта 3 статьи 5 к постоянным базам, поскольку это правило сформулировано как исключение из концепции постоянного представительства (ПП), а не как правило, создающее предполагаемое постоянное представительство (ПП). Однако это поднимает вопрос о том, уместно

ли различное отношение к различным видам деятельности, осуществляемым на одной и той же строительной площадке. Исключение статьи 14 будет означать, что деятельность инженеров-надзирателей на строительной площадке будет подлежать общему порогу налогообложения, применимому к другим нерезидентам, осуществляющим деятельность на строительной площадке, – результат, который Комитет считает уместным.

R (16) 2) Пункты 5 и 6: правила о зависимом и независимом агенте

34. Аналогичный вопрос заключается в том, должны ли так называемые правила о зависимом и независимом агентах, содержащиеся в пунктах 5 и 6 статьи 5, применяться к постоянным базам.

35. В некоторых случаях правило о независимом агенте пункта 6 применялось для определения отсутствия постоянной базы. Постановление Налоговой службы США 75-131, за которым последовал ряд аналогичных постановлений, ссылалось на Комментарий к статье 14 до 1977 года, где говорилось, что статья 14 основана на тех же принципах, что и статья 7, чтобы сделать вывод о применимости правила «независимого агента» статьи 5, так что американская корпорация, действовавшая как агент французского концертного исполнителя, не образовывала постоянной базы артиста. Кроме того, в решении 1992 года голландский Hoge Raad постановил, что фотомодель, резидент Нидерландов, не имела постоянной базы через своего комиссионного агента во Франции и Германии.

36. Однако, похоже, не было случаев, когда пункт 5 применялся бы для признания существования постоянной базы. Поскольку применение пункта 5, в отличие от пункта 6, привело бы к дополнительному налогообложению у источника, это было бы более серьезным испытанием.

37. И снова Комитет не нашел никаких оснований для неприменения правил пунктов 5 и 6 к деятельности, охватываемой статьей 14, и поэтому считает целесообразным сделать эти правила применимыми к такому доходу путем исключения статьи 14.

б) Ограничивает ли статья 14 налогообложение у источника доходом от услуг, лично оказываемых налогоплательщиком?

38. Вопрос, привлекший некоторое внимание, заключается в том, ограничивается ли применение налогообложения у источника в соответствии со статьей 14 лицом, предоставляющим услуги, или оно также применяется к любому, кто получает доход от этих услуг. Следующий пример иллюстрирует проблему. A, B и C, три юриста, являющиеся резидентами Государства A, образуют партнерство. Партнерство открывает офис в Государстве B, где услуги будет предоставлять только D, новый партнер, резидент Государства B. Согласовано, что доход партнерства будет разделен поровну между четырьмя партнерами, так что каждый партнер получит долю дохода от услуг, оказанных как в Государстве A, так и в Государстве B. Вопрос, в этом случае, заключается в том, позволяет ли статья 14 Государству B облагать налогом ту часть дохода, связанную с оказанными там услугами, которая причитается партнерам-резидентам Государства A, даже если эти партнеры сами не оказывали никаких услуг в Государстве B.

R (16)

39. Первый подход заключается в том, чтобы считать, что статья 14, подобно статье 7, применяется к любому лицу, которое получает доход от услуг, оказываемых через постоянную базу, так что партнеры A, B и C подлежат налогообложению в Государстве B. Согласно этому подходу утверждается, что, поскольку пункт 1 статьи 14 относится к «доходу, полученному резидентом ... в отношении ... услуг», а не к «доходу, полученному резидентом ... в отношении ... его услуг», данный пункт может быть применен к тому, кто не оказывает услуги, указанные в пункте, но кто получает доход от этих услуг. Такой подход сокращает различия между статьей 14 и статьей 7, но косвенно, по-видимому, подтверждает точку зрения, что статья 14 также применяется к компаниям.

40. Второй подход заключается в том, чтобы считать, что статья 14 позволяет Государству B облагать налогом только доход, относящийся к постоянной базе, которая используется нерезидентом для оказания его личных услуг, так что A, B и C не подлежат налогообложению в Государстве B, до тех пор пока они лично не оказывают никаких услуг в нем. Согласно этому подходу слова «для целей осуществления его деятельности» интерпретируются таким образом, что офис в Государстве B не считается постоянной базой, регулярно доступной A, B, C для целей

осуществления их деятельности, поскольку они не осуществляют никакой деятельности в этом офисе.

41. Второй подход значительно сужает сферу налогообложения у источника в соответствии со статьей 14. Он, по-видимому, создает возможности для уклонения от налогов, поскольку позволяет всей прибыли, связанной с профессиональными услугами, оказываемыми через постоянную базу, избегать налогообложения у источника, если она распределяется между партнерами-нерезидентами. Аналогичным образом, такой подход препятствовал бы Государству, где расположена постоянная база, облагать налогом любую из прибылей товарищества, относящихся к этой постоянной базе, если деятельность товарищества в этом Государстве осуществлялась исключительно работниками.

42. Второй подход, очевидно, привел бы к результату, который противоречил бы результату, предусмотренному статьей 7, особенно если учитывать последствия пункта 5 статьи 5 (правило «агентского постоянного представительства (ПП)») в правовом контексте товарищества.

43. Однако утверждалось, что второй подход решает важные административные трудности, которые возникли бы при первом подходе, требующем от каждого из партнеров товарищества, имеющего офисы во многих странах, соблюдения налоговых требований всех этих стран (например, возможно, необходимости подавать большое количество налоговых деклараций). Это может объяснить, почему такой подход иногда применялся.5 Например, в постановлении Налогового управления США от 1993 года Служба внутренних доходов США приняла второй подход и постановила, что германские партнеры-резиденты в германском товариществе, имевшем офис в США, не будут подлежать налогообложению в США в отношении их распределяемой доли, относящейся к офису в США, поскольку они не оказывали никаких услуг в Соединенных Штатах. Однако этот подход в настоящее время был прямо отвергнут Соединенными Штатами в их последних налоговых соглашениях. Следует также отметить, что в Соединенных Штатах было принято специальное законодательство, предусматривающее положения, которые могли бы облегчить некоторые из описанных выше административных трудностей.6

44. Комитет пришел к выводу, что первый подход был правильным. Он счел, что второй подход, помимо того, что приводил к неприемлемому результату, основывался на неполноценной интерпретации статьи 14. По мнению Комитета, при применении статьи 14 к доходу, распределяемому каждому партнеру, деятельность товарищества должна быть отнесена к партнерам в той же степени, что и постоянная база товарищества, так что можно сказать, что каждый партнер «имеет постоянную базу ... для целей осуществления его деятельности». Это соответствует мнениям, выраженным в докладе о применении Модельной налоговой конвенции к товариществам. Очевидно, что исключение статьи 14 гарантирует, что второй подход больше не будет оспариваться.

45. Комитет, однако, отметил, что административные трудности, описанные в пункте 48 выше в отношении статьи 14, также будут существовать в рамках статьи 7. По этой причине Комитет предпочитает более общее решение этих трудностей.7 Он считает, например, что законодательный подход, принятый в Соединенных Штатах, является полезным способом решения этой проблемы. Комитет также обсудил, в какой степени эти административные трудности представляют собой практическую, а не теоретическую проблему.

46. В этом отношении было предложено, что налогоплательщики могут избежать упомянутых выше административных трудностей, предусмотрев в соглашении своего товарищества, что доход, возникающий в определенной стране, будет только или преимущественно распределяться между партнерами, которые являются резидентами этой страны (правила «специального распределения»).

47. Однако, похоже, что страны придерживаются разных позиций в отношении того, в какой степени такие правила специального распределения могут быть признаны для целей налогообложения. Некоторые страны считают себя обязанными следовать положениям соглашения товарищества как в отношении суммы, так и в отношении характера или источника части дохода товарищества, которая распределяется партнеру. Другие страны считают, что доля партнера в доходе товарищества включает ту же пропорциональную долю всех видов дохода, полученных товариществом, независимо от любого договорного соглашения, направленного на распределение этих видов дохода на основе их характера или источника. Существуют также

промежуточные R (16) позиции, поскольку некоторые страны могут согласиться признавать такие правила специального распределения для целей налогообложения при условии, что они имеют экономическую сущность или подпадают под действие общих или специальных правил по борьбе с уклонением от уплаты налогов, позволяющих им игнорировать любое распределение дохода, которое преимущественно мотивировано налоговыми соображениями. Страна также может обусловить принятие правил специального распределения требованием, чтобы эти правила не допускали дополнительных выплат партнеру в случае, если тип или источник распределенного ему дохода приводит к меньшей доле дохода.

48. Это еще один пример многочисленных различий, существующих в налоговом режиме товариществ в соответствии с внутренним законодательством стран-участниц. Поскольку положения Модельной налоговой конвенции не ограничивают применение внутреннего законодательства в отношении этого конкретного вопроса, признается, что в этом отношении могут возникать коллизии. Следующий пример иллюстрирует такую коллизию. Пример: Товарищество P учреждено в Государстве A. Партнер X является резидентом Государства A, страны, применяющей метод кредита (зачета), которая признает специальные распределения для целей налогообложения. Партнер Y является резидентом Государства B, страны, применяющей метод освобождения, которая не признает специальные распределения. Товарищество P имеет офис 1 в Государстве A, который приносит доход в размере 1 000 в год 01; оно также имеет офис 2 в Государстве B, который приносит доход в размере 500 в том же году. Соглашение товарищества предусматривает, что, с учетом «уравнивающей» корректировки, партнер X имеет право на доход, полученный товариществом в Государстве A, а партнер Y – на доход, полученный в Государстве B. «Уравнивающая» корректировка – это сумма, которую необходимо добавить или вычесть из такого дохода, чтобы гарантировать, что доли X и Y в общей прибыли товарищества составят 60% и 40% соответственно.

49. В этом примере Государство B будет считать, на основании своего внутреннего законодательства, что Партнер X получает 300 (60% от 500) от постоянной базы, расположенной на его территории, и что Партнер Y, который облагается налогом как резидент, получает 200 (40% от 500) с его территории и имеет право на освобождение в отношении 400 (40% от 1 000) R (16), которые он получает из Государства A.

50. Государство A, которое признает специальные распределения, будет считать, что Партнер X получает весь свой доход (900) из Государства A. Оно также будет считать, что только сумма корректировки (т.е. 100) составляет доход Партнера Y, полученный от постоянной базы, расположенной на его территории.

51. В результате Партнер X будет облагаться налогом в размере 900 в Государстве A, и Государство A будет считать, что этот доход возникает на его территории. Он также будет облагаться налогом в размере 300 в Государстве B, которое эта страна будет считать возникающим на его территории. Результатом будет двойное налогообложение в отношении 300 дохода из-за различных правил распределения и связанной с этим коллизии в отношении источника дохода Партнера X. Напротив, Партнер Y будет облагаться налогом только на 200 в Государстве B и на 100 в Государстве A, сумму, которую Государство A считает относящейся к постоянной базе, расположенной на его территории; таким образом, в его случае возникнет двойное неналогообложение в размере 300.

52. Комитет пришел к выводу, что это пример коллизии источников. Он отметил, что некоторые конвенции разрешают этот тип коллизий, предусматривая, что доход, который может облагаться налогом в Государстве в соответствии с Конвенцией, считается возникающим из источников, расположенных в этом Государстве, для целей применения положений Конвенции, касающихся устранения двойного налогообложения. Он также отметил, что выводы, представленные в Части III доклада о применении Модельной налоговой конвенции к товариществам, могут быть также релевантны в той степени, в какой коллизия источников может также представлять собой коллизию квалификации.

53. Комитет также обсудил режим «заработной платы» или аналогичных выплат, которые могут быть выплачены партнеру в дополнение к доходу, отнесенному к нему в соответствии с правилами специального распределения (например, в случае партнера, которого просят работать в новом офисе, созданном в развивающейся рыночной экономике). Согласно внутреннему законодательству некоторых стран, такие выплаты будут рассматриваться как доход от занятости

партнера, а не как доля в доходе товарищества, тем самым уменьшая сумму дохода, относимого к партнерам-нерезидентам. Тот факт, что другие страны придерживались бы противоположной точки зрения, мог бы привести к коллизиям квалификации. И снова, принципы, изложенные в Части III доклада о применении Модельной налоговой конвенции к товариществам, помогли бы избежать ситуаций, когда такие коллизии приводили бы к двойному налогообложению или двойному неналогообложению.

54. Еще одна возможность – это офис товарищества, расположенный в определенной стране, которому другие офисы того же товарищества предложили бы «гарантированные» вознаграждения, чтобы искусственно увеличить доход, относимый к этому офису, для целей применения правил специального распределения. Комитет пришел к выводу, что такие договоренности могут быть проблематичными в свете пункта 2 статьи 7, который, согласно Комментарию R (16) к ней, неявно применим при определении дохода, относимого к постоянной базе.

c) Применимы ли конкретные правила пунктов 2–7 статьи 7 к статье 14?

55. Хотя пункт 3 Комментария к статье 14 указывает, что положения статьи 7 и Комментария к ней могут быть использованы в качестве руководства для толкования и применения статьи 14, было высказано предположение, что в тексте статьи 14 нет четкого основания для такого вывода. Также, хотя Комментарий к статье 14 прямо подтверждает применение к статье 14 положений пунктов 2 и 3 статьи 7, он не упоминает пункты 4–7 этой статьи.

56. Комитет установил, что страны-участницы в целом считают, что пункты 2–6 статьи 7 применимы, в той мере, в какой они могут быть релевантны в конкретном случае, к доходу, который в настоящее время рассматривается в соответствии со статьей 14. Он пришел к выводу, что исключение статьи 14 сделало ненужным уточнение этой позиции. Однако было неясно, в какой степени правило приоритета пункта 7 статьи 7 может применяться к статье 14.

d) Существуют ли различия в правах на налогообложение у источника, предоставляемых статьями 7 и 14?

57. В то время как статья 7 предусматривает налогообложение у источника «прибыли», относимой к постоянному представительству (ПП), статья 14 позволяет государству источника облагать налогом «доход», относимый к постоянной базе.

58. С одной стороны, очевидно, что понятие прибыли соответствует «чистому» доходу, т.е. после вычета соответствующих расходов, что подтверждается пунктом 3 статьи 7. С другой стороны, понятие дохода, используемое в статье 14, может толковаться более широко, чтобы допускать налогообложение как на валовой, так и на чистой основе. Эта интерпретация подтверждается тем фактом, что фраза «полученный доход», которая встречается в статье 14, также встречается в других статьях, таких как статьи 6 (Доход от недвижимого имущества) и 17 (Артисты и спортсмены), где она была истолкована как позволяющая облагать налогом валовые платежи.8 Вероятно, дополнительным подтверждением этой интерпретации является тот факт, что пункт 3 статьи 24 (Недискриминация), который напрямую влияет на вычет расходов, связанных с постоянным представительством (ПП), не применим к постоянным базам.

59. Однако пункт 3 Комментария к статье 14 четко утверждает, что расходы, понесенные для целей постоянной базы, должны быть разрешены к вычету при определении дохода, относящегося к постоянной базе, таким же образом, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 7. Большинство стран-участниц R (16) подтвердили, что на практике их страна разрешила бы вычет расходов при налогообложении дохода, относимого к постоянной базе, и согласились, что не будет никакого политического обоснования для разрешения взимания налога по-разному в соответствии со статьями 7 и 14. Однако они признали трудность, создаваемую использованием в статье 14 фразы «полученный доход». И снова, любая неопределенность в этом отношении будет устранена путем исключения статьи 14.

e) Оказывает ли различие между статьями 7 и 14 какое-либо влияние на различия во внутреннем законодательстве?

60. Комитет обсудил, в какой степени любые различия между статьями 7 и 14 могут иметь влияние там, где, согласно внутреннему законодательству, существуют отдельные правила для налогообложения профессиональных услуг и другой прибыли от предпринимательской

деятельности (например, когда кассовый метод учета применяется к профессиональным услугам, но не к другим видам деятельности).

61. Было отмечено, что хотя страны-участницы могут иметь такие отдельные правила в своем внутреннем законодательстве, применение этих правил не будет зависеть от различия между статьей 7 и статьей 14, поскольку различия, вносимые налоговыми договорами, как правило, не имеют значения для применения различий, сделанных в соответствии с внутренним законодательством, за исключением, возможно, применения положений о зачете иностранного налога.

62. На этом основании Комитет пришел к выводу, что исключение статьи 14 не помешает странам продолжать применять любое различие между профессиональными услугами и другой прибылью от предпринимательской деятельности, которое может существовать в их внутреннем налоговом законодательстве.

V. ТРЕБУЕТ ЛИ ИСКЛЮЧЕНИЕ СТАТЬИ 14 ИЗМЕНЕНИЙ В СТАТЬЕ 7?

63. Путем исключения статьи 14 доход, ранее охватываемый этой статьей, подпадет под статью 7. Комитет счел важным подтвердить этот результат, чтобы предотвратить аргументы о том, что к этому доходу могли бы применяться, например, статья 21 или статья 15. Комитет согласился, что, помимо изменений, непосредственно вытекающих из исключения этой статьи, будут полезны изменения в Комментарии к статьям 5 и 7, а также в некоторые статьи самой Модели, в частности для того, чтобы убедиться, что концепция предприятия применяется к оказанию профессиональных услуг.

Примечания

1. На момент принятия доклада Италия и Португалия указали, что они оставляют за собой право продолжать включать статью 14, касающуюся налогообложения независимых R (16) личных услуг, в свои Конвенции.

2. Одним из примеров возможного использования предполагаемых различий между статьями 7 и 14 мог бы быть случай физического лица, которое ведет предпринимательскую деятельность самостоятельно как архитектор или геодезист и которое решает заключить контракт в другой стране через компанию одного лица, чтобы подпасть под статью 7 и воспользоваться исключением, предусмотренным пунктом 3 статьи 5 (см. пункты 31–33).

3. Швеция, однако, применяет другой подход, поскольку она рассматривает большинство иностранных товариществ как юридические лица для шведских налоговых целей, в результате чего фискально прозрачные иностранные товарищества и их партнеры не имеют права на льготы налоговых договоров в отношении дохода товарищества.

4. См., например, постановления Налогового управления 78-12-038, 78-12-045, 78-38-063 и 82-49-047.

5. Было также высказано предположение, что второй подход обеспечивает лучший результат в отношении применения личных вычетов и прогрессивных ставок. Однако это соображение, которое в целом поддерживает налогообложение по резидентству в отличие от налогообложения у источника. Следует также отметить, что в отношении налогообложения страной резидентства партнера система зачета иностранного налога или освобождения с прогрессией уменьшит сложности, которые может создать первый подход в этом отношении.

6. См. раздел 1141(a) Закона США о налоговой помощи налогоплательщикам от 1997 года.

7. Как отмечалось выше (см. примечание 3), Швеция рассматривает большинство иностранных партнерств в качестве налогоплательщиков для целей шведского налогообложения, тем самым избегая этих административных трудностей в случае иностранных партнерств. Однако Комитет пришел к выводу, что общее принятие такого подхода создало бы больше трудностей, чем решило бы их, в отношении применения налоговых конвенций к доходам партнерств.

8. См., например, последнее предложение пункта 4 Комментария к Статье 6, а также пункт 10 Комментария к Статье 17.

ПРИЛОЖЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ В МОДЕЛЬНУЮ НАЛОГОВУЮ КОНВЕНЦИЮ, ВЫТЕКАЮЩИЕ ИЗ РЕШЕНИЯ ОБ ИСКЛЮЧЕНИИ СТАТЬИ 14

Ниже приведены изменения в Модельную налоговую конвенцию, вытекающие из решения об исключении Статьи 14. Изменения в существующем тексте Модельной налоговой конвенции и Комментария обозначены зачеркиванием для удалений и полужирным курсивом для добавлений.

Изменения в Статьях

Статья 3

1. В пункте 1 Статьи 3 перенумеровать существующие подпункты c) по f) как подпункты d) по g) и добавить следующие новые подпункты c) и h):

c) термин «предприятие» применяется к осуществлению любой предпринимательской деятельности;

h) термин «предпринимательская деятельность» включает оказание профессиональных услуг и осуществление другой деятельности независимого характера.

Статья 6

R (16) 2. Заменить пункт 4 Статьи 6 следующим:

4. Положения пунктов 1 и 3 также применяются к доходу от недвижимого имущества предприятия и к доходу от недвижимого имущества, используемого для осуществления независимых личных услуг.

Статья 10

3. Заменить пункт 4 Статьи 10 следующим:

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на доход от дивидендов, являющееся резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное в нем постоянное представительство (ПП), или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с расположенной в нем постоянной базы, и холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с таким постоянным представительством (ПП) или постоянной базой. В таком случае применяются положения Статьи 7, в зависимости от обстоятельств.

4. Заменить пункт 5 Статьи 10 следующим:

5. Если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, получает прибыль или доход из другого Договаривающегося государства, это другое государство не может облагать налогом дивиденды, выплачиваемые компанией, за исключением случаев, когда такие дивиденды выплачиваются резиденту этого другого государства или когда холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически связан с постоянным представительством (ПП) или постоянной базой, расположенными в этом другом государстве, а также не может облагать нераспределенную прибыль компании налогом на нераспределенную прибыль компании, даже если выплаченные дивиденды или нераспределенная прибыль состоят полностью или частично из прибыли или дохода, возникающих в этом другом государстве.

Статья 11

5. Заменить пункт 4 Статьи 11 следующим:

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на доход от процентов, являющееся резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают проценты, через расположенное в нем постоянное представительство (ПП), или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с расположенной в нем постоянной базы, и долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты,

фактически связано с таким постоянным представительством (ПП) или постоянной базой. В таком случае применяются положения Статьи 7, в зависимости от обстоятельств.

6. Заменить пункт 5 Статьи 11 следующим: R (16)

5. Проценты считаются возникающими в Договаривающемся государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако, если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Договаривающемся государстве постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, в связи с которыми возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на это постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, то такие проценты считаются возникающими в государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП) или постоянная база.

Статья 12

7. Заменить пункт 3 Статьи 12 следующим:

3. Положения пункта 1 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на доход от роялти, являющееся резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через расположенное в нем постоянное представительство (ПП), или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с расположенной в нем постоянной базы, и право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически связано с таким постоянным представительством (ПП) или постоянной базой. В таком случае применяются положения Статьи 7, в зависимости от обстоятельств.

Статья 13

8. Заменить пункт 2 Статьи 13 следующим:

2. Доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть предпринимательского имущества постоянного представительства (ПП), которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, имеющейся в распоряжении резидента Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве для целей оказания независимых личных услуг, включая такие доходы от отчуждения такого постоянного представительства (ПП) (отдельно или вместе со всем предприятием) или такой постоянной базы, могут облагаться налогом в этом другом государстве.

Статья 14

9. Удалить Статью 14. Остальные Статьи Модели не будут перенумерованы. Статья 14 и ее название будут, таким образом, показаны в скобках с фразой «Удалена».

R (16) Статья 15

10. Заменить название Статьи 15 следующим: ДОХОД ОТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО НАЙМУЗАВИСИМЫХ ЛИЧНЫХ УСЛУГ

11. Заменить подпункт 2(c) Статьи 15 следующим:

> c) «вознаграждение не относится на постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, которые работодатель имеет в другом государстве».

Статья 17

12. Заменить пункт 1 Статьи 17 следующим:

1. Невзирая на положения Статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыканта, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

13. Заменить пункт 2 Статьи 17 следующим:

2. Если доход от личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом качестве, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, такой доход может, невзирая на положения Статей 7 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

Статья 21

14. Заменить пункт 2 Статьи 21 следующим:

2. Положения пункта 1 не применяются к доходу, иному чем доход от недвижимого имущества, как он определен в пункте 2 Статьи 6, если получатель такого дохода, являющийся резидентом Договаривающегося государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное в нем постоянное представительство (ПП), или оказывает в этом другом государстве независимые личные услуги с расположенной в нем постоянной базы, и право или имущество, в отношении которого выплачивается доход, фактически связано с таким постоянным представительством (ПП) или постоянной базой. В таком случае применяются положения Статьи 7.

Статья 22

15. Заменить пункт 2 Статьи 22 следующим: R (16)

2. Капитал, представленный движимым имуществом, составляющим часть предпринимательского имущества постоянного представительства (ПП), которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, или движимым имуществом, относящимся к постоянной базе, имеющейся в распоряжении резидента Договаривающегося государства в другом Договаривающемся государстве для целей оказания независимых личных услуг, может облагаться налогом в этом другом государстве.

Изменения в Комментарии

Комментарий к Статье 1

16. Заменить пункт 4 Комментария к Статье 1 следующим:

4. Более того, в Договаривающихся государствах могут применяться различные правила Конвенции к доходу, получаемому партнером от партнерства, в зависимости от подхода таких государств. В государствах, где партнерства рассматриваются как компании, распределения прибыли партнерам могут считаться дивидендами (пункт 3 Статьи 10), тогда как для других государств вся прибыль партнерства, независимо от того, распределена она или нет, рассматривается как прибыль от предпринимательской деятельности партнеров (Статья 7). Во многих государствах прибыль от предпринимательской деятельности партнерств включает для целей налогообложения все или некоторые специальные вознаграждения, выплачиваемые партнерством своим партнерам (такие как арендная плата, проценты, роялти, вознаграждение за услуги), тогда как в других государствах такие выплаты не рассматриваются как прибыль от предпринимательской деятельности (Статья 7), а под другими рубриками (в вышеупомянутых примерах: Статьи 6, 11, 12 и 15 соответственно).

Комментарий к Статье 3

17. Заменить пункт 4 Комментария к Статье 3 следующим:

4. Вопрос о том, осуществляется ли деятельность в рамках предприятия или считается сама по себе предприятием, всегда толковался в соответствии с положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Поэтому в данной Статье не предпринималось попыток дать исчерпывающее определение термина «предприятие». Однако предусмотрено, что термин «предприятие» применяется к осуществлению любой предпринимательской деятельности. Поскольку термин «предпринимательская деятельность» прямо определен как включающий оказание профессиональных услуг и осуществление другой деятельности независимого характера, это уточняет, что оказание профессиональных услуг или другой деятельности независимого

характера должно считаться составляющим предприятие, независимо от значения этого термина в соответствии с внутренним законодательством. Государства, которые считают такое уточнение ненужным, могут опускать определение термина «предприятие» из своих двусторонних конвенций.

18. Добавить следующий заголовок и пункт 10.1 к Комментарию к Статье 3: R (16) ТЕРМИН «ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ» 10.1 Конвенция не содержит исчерпывающего определения термина «предпринимательская деятельность», который, согласно пункту 2, должен в общем иметь то значение, которое он имеет согласно внутреннему законодательству государства, применяющего Конвенцию. Однако подпункт h) прямо предусматривает, что этот термин включает оказание профессиональных услуг и осуществление другой деятельности независимого характера. Это положение было добавлено в 2000 году одновременно с тем, как Статья 14, которая касалась независимых личных услуг, была удалена из Конвенции. Это добавление, которое гарантирует, что термин «предпринимательская деятельность» включает осуществление деятельности, которая ранее охватывалась Статьей 14, предназначалось для того, чтобы предотвратить толкование термина «предпринимательская деятельность» в ограниченном смысле, исключающем оказание профессиональных услуг или другой деятельности независимого характера, в государствах, где внутреннее законодательство не считает, что оказание таких услуг или деятельности может составлять предпринимательскую деятельность. Договаривающиеся государства, для которых это не так, могут по взаимному согласию двусторонне опускать это определение.

Комментарий к Статье 5

19. Добавить следующий пункт 1.1 к Комментарию к Статье 5: 1.1 До 2000 года доход от профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера регулировался отдельной Статьей, а именно Статьей 14. Положения этой Статьи были аналогичны тем, которые применялись к прибыли от предпринимательской деятельности, но в ней использовалась концепция постоянной базы, а не постоянного представительства (ПП), поскольку первоначально считалось, что последняя концепция должна быть зарезервирована для коммерческой и промышленной деятельности. Исключение Статьи 14 в 2000 году отразило тот факт, что не было намеренных различий между концепциями постоянного представительства (ПП), используемой в Статье 7, и постоянной базы, используемой в Статье 14, или между тем, как исчислялась прибыль и рассчитывался налог в зависимости от того, какая из Статей 7 или 14 применялась. Таким образом, исключение Статьи 14 означало, что определение постоянного представительства (ПП) стало применимо к тому, что ранее составляло постоянную базу.

Комментарий к Статье 6

20. Заменить пункты 3 и 4 Комментария к Статье 6 следующим: R (16)

3. Пункт 3 указывает, что общее правило применяется независимо от формы использования недвижимого имущества. Пункт 4 проясняет, что положения пунктов 1 и 3 также применяются к доходу от недвижимого имущества промышленных, коммерческих и других предприятий, а также к доходу от недвижимого имущества, используемого для оказания независимых личных услуг.

4. В этой связи следует отметить, что право государства источника на налогообложение имеет приоритет над правом налогообложения другого государства и применяется также в случаях, когда в случае предприятия или непроизводственной и некоммерческой деятельности доход получен от недвижимого имущества лишь косвенно. Это не препятствует рассмотрению дохода от недвижимого имущества, когда он получен через постоянное представительство (ПП), как дохода предприятия, но гарантирует, что доход от недвижимого имущества будет облагаться налогом в государстве, в котором находится такое имущество, также в том случае, когда такое имущество не является частью постоянного представительства (ПП), расположенного в этом государстве. Следует также отметить, что положения Статьи не предрешают применение внутреннего законодательства в отношении порядка.

Комментарий к Статье 7

21. Добавить следующий новый пункт 2.1 к Комментарию к Статье 7: 2.1 До 2000 года доход от профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера регулировался отдельной Статьей, а именно Статьей 14. Положения этой Статьи были аналогичны тем, которые применялись к прибыли от предпринимательской деятельности, но в ней использовалась концепция постоянной базы, а не постоянного представительства (ПП), поскольку первоначально считалось, что последняя концепция должна быть зарезервирована для коммерческой и промышленной деятельности. Однако не всегда было ясно, какая деятельность подпадала под Статью 14, а какая под Статью 7. Исключение Статьи 14 в 2000 году отразило тот факт, что не было намеренных различий между концепциями постоянного представительства (ПП), используемой в Статье 7, и постоянной базы, используемой в Статье 14, или между тем, как исчислялась прибыль и рассчитывался налог в зависимости от того, какая из Статей 7 или 14 применялась. Следствием исключения Статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или другой деятельности независимого характера, теперь регулируется Статьей 7 как прибыль от предпринимательской деятельности. Это было подтверждено добавлением определения термина «предпринимательская деятельность», которое прямо предусматривает, что этот термин включает профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера.

22. Заменить пункт 35 Комментария к Статье 7 следующим: R (16) 35. Однако представлялось желательным установить правило толкования, чтобы прояснить сферу применения данной Статьи по отношению к другим Статьям, касающимся определенной категории дохода. В соответствии с практикой, обычно соблюдаемой в существующих двусторонних конвенциях, пункт 7 отдает предпочтение специальным статьям, касающимся дивидендов, процентов и т.д. Из этого правила следует, что данная Статья будет применима к промышленной и коммерческой прибыли от предпринимательской деятельности, которая не относится к категориям дохода, охватываемым специальными статьями, а также к дивидендам, процентам и т.д., которые в соответствии с пунктом 4 Статей 10 и 11, пунктом 3 Статьи 12 и пунктом 2 Статьи 21 подпадают под действие данной Статьи (ср. пункты 12–18 Комментария к Статье 12, в которых обсуждаются принципы, регулирующие вопрос о том, следует ли в конкретном случае компьютерного программного обеспечения классифицировать платежи как коммерческий доход в рамках Статей 7 или 14, либо как прирост капитала в рамках Статьи 13, с одной стороны, или как роялти в рамках Статьи 12, с другой стороны). Подразумевается, что виды дохода, охватываемые специальными статьями, могут, с учетом положений Конвенции, облагаться налогом либо отдельно, либо как промышленная и коммерческая прибыль от предпринимательской деятельности, в соответствии с налоговым законодательством Договаривающихся государств.

ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СТАТЬИ 14 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Комментарий к Статье 10

23. Заменить пункты 2, 32 и 34 Комментария к Статье 10 следующим:

2. Прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой товариществом, является прибылью партнеров, полученной от их собственных усилий; для них это промышленная или коммерческая прибыль от предпринимательской деятельности. Таким образом, партнер обычно облагается налогом лично на свою долю в капитале товарищества и прибыли товарищества.

32. Изложенные выше правила также применяются в тех случаях, когда бенефициар дивидендов имеет в другом Договаривающемся государстве, с целью осуществления любого из видов независимой профессиональной деятельности, упомянутых в Статье 14, постоянную базу, с которой фактически связано участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды.

34. Пункт 5 исключает экстерриториальное налогообложение дивидендов, т.е. практику, при которой Государства облагают налогом дивиденды, распределяемые компанией-нерезидентом, исключительно потому, что корпоративная прибыль, из которой производятся распределения, возникла на их территории (например, получена через постоянное представительство (ПП), расположенное в этом Государстве). Разумеется, не возникает вопроса об экстерриториальном налогообложении, когда страна источника корпоративной прибыли облагает дивиденды налогом,

поскольку они выплачиваются акционеру, который является резидентом этого Государства, или постоянному представительству (ПП) R (16) или постоянной базе, расположенной в этом Государстве.

Комментарий к Статье 11

24. Заменить пункты 25 и 30 Комментария к Статье 11 следующим:

25. Изложенные выше правила также применяются в тех случаях, когда бенефициар процентов имеет в другом Договаривающемся государстве, с целью осуществления любого из видов независимой профессиональной деятельности, упомянутых в Статье 14, постоянную базу, с которой фактически связано долговое требование, в отношении которого выплачиваются проценты.

30. Более того, в случае – не урегулированном в пункте 5 – когда любое из двух Договаривающихся государств является государством резидентства плательщика, а третье Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), за счет которого осуществляется заем и которым уплачиваются проценты, вместе претендуют на право облагать проценты налогом у источника, ничто не препятствовало бы этим двум Государствам совместно с, где это уместно, Государством резидентства бенефициара согласовывать меры по избежанию двойного налогообложения, которое могло бы возникнуть в результате таких претензий. Следует еще раз отметить, что надлежащим средством было бы заключение между этими различными Государствами двусторонних конвенций или многосторонней конвенции, содержащих положение, аналогичное положению пункта 5. Другим решением было бы для двух Договаривающихся государств сформулировать второе предложение пункта 5 следующим образом: Однако, если лицо, выплачивающее проценты, независимо от того, является ли оно резидентом Договаривающегося государства или нет, имеет в Государстве, отличном от того, резидентом которого оно является, постоянное представительство (ПП) или постоянную базу, в связи с которой возникла задолженность, по которой выплачиваются проценты, и такие проценты относятся на счет такого постоянного представительства (ПП) или постоянной базы, то такие проценты считаются возникающими в Государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП) или постоянная база.

OECD MODEL CONVENTION

Комментарий к Статье 12

25. Заменить пункты 10, 11, 14, 16 и 21 Комментария к Статье 12 следующим:

1. В принципе, роялти в отношении лицензий на использование патентов и аналогичного имущества, а также аналогичные платежи представляют собой доход получателя от сдачи в аренду. Аренда может предоставляться в связи с промышленным или коммерческим предприятием (например, использование авторского права на литературное произведение, предоставленного R (16) издателем) или независимой профессиональной деятельностью (например, использование патента, предоставленного изобретателем), или совершенно независимо от какой-либо деятельности лицензиара (например, использование патента, предоставленного наследниками изобретателя).

10. Платежи за прокат кинематографических фильмов также рассматриваются как роялти, независимо от того, демонстрируются ли такие фильмы в кинотеатрах или по телевидению. Однако, путем двусторонних переговоров может быть согласовано, что платежи за прокат кинематографических фильмов будут рассматриваться как промышленная и коммерческая прибыль от предпринимательской деятельности и, как следствие, подпадать под действие положений Статей 7 и 9.

11. При классификации в качестве роялти платежей, полученных в качестве вознаграждения за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, пункт 2 отсылает к концепции «ноу-хау». Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не отличаются друг от друга. Одно из таких определений, данное «Ассоциацией бюро по защите промышленной собственности»

(ANBPPI), гласит, что «ноу-хау – это вся нераскрытая техническая информация, которая может быть или не быть запатентована, которая необходима для промышленного воспроизводства продукта или процесса, непосредственно и на тех же условиях; поскольку она получена из опыта, ноу-хау представляет собой то, что производитель не может узнать из простого осмотра продукта и простого знания технического прогресса». В

договоре о ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой, чтобы она могла использовать их в своих интересах, свои специальные знания и опыт, которые остаются нераскрытыми для публики. Признается, что лицензиар не обязан сам участвовать в применении формул, предоставленных лицензиату, и не гарантирует их результат. Таким образом, этот тип договора отличается от договоров на оказание услуг, в которых одна из сторон обязуется использовать обычные навыки своей профессии для выполнения работы самому для другой стороны. Таким образом, платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание, за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии, за чисто техническую помощь или за мнение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, не являются роялти в значении пункта 2. Такие платежи обычно подпадают под действие Статьи 7 или Статьи 14. В деловой практике встречаются договоры, которые охватывают как ноу-хау, так и предоставление технической помощи. Одним из примеров таких договоров является франчайзинг, когда франчайзер передает свои знания и опыт франчайзи и, кроме того, оказывает ему разнообразную техническую помощь, которая в некоторых случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Правильный подход к смешанному договору, в принципе, заключается в том, чтобы разбить, на основе информации, содержащейся в договоре, или путем разумного распределения, всю R (16) сумму оговоренного вознаграждения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по договору, а затем применить к каждой определенной таким образом части соответствующий налоговый режим. Однако, если одна часть предоставляемого составляет основную цель договора, а другие части, оговоренные в нем, носят лишь вспомогательный и в значительной степени несущественный характер, то, по-видимому, возможно применить ко всей сумме вознаграждения режим, применимый к основной части.

14. В других случаях приобретение программного обеспечения, как правило, будет осуществляться для личного или делового использования покупателем. Платеж в таком случае будет рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со Статьями 7 или 14. Не имеет значения, что программное обеспечение защищено авторским правом или что могут существовать ограничения на использование, которое покупатель может применить к нему.

16. Каждый случай будет зависеть от его конкретных фактов, но в целом такие платежи, вероятно, будут являться прибылью от предпринимательской деятельности в рамках Статьи 7 или 14, или вопросом прироста капитала в рамках Статьи 13, а не роялти в рамках Статьи 12. Это следует из того факта, что, когда право собственности на права было отчуждено полностью или частично, вознаграждение не может быть за использование прав. Существенный характер сделки как отчуждения не может быть изменен формой вознаграждения, выплатой вознаграждения частями или, по мнению большинства стран, тем фактом, что платежи связаны

с непредвиденными обстоятельствами.

21. Изложенные выше правила также применяются в тех случаях, когда бенефициар роялти имеет в другом Договаривающемся государстве, с целью осуществления любого из видов независимой профессиональной деятельности, упомянутых в Статье 14, постоянную базу, с которой фактически связано право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти.

Комментарий к Статье 13

26. Заменить пункты 9, 22, 24, 25 и 27 Комментария к Статье 13 следующим:

9. В случаях, когда облагаются налогом рост капитала и переоценка деловых активов, как правило, должен применяться тот же принцип, что и в случае отчуждения таких активов. Не было сочтено необходимым специально упоминать такие случаи в Статье или устанавливать специальные

правила. Положения Статьи, а также Статей 6, 7 и 21, представляются достаточными. Как правило, право на налогообложение предоставляется вышеупомянутыми положениями Государству, R (16) резидентом которого является отчуждающее лицо, за исключением случаев недвижимого имущества или движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства (ПП) или относящегося к постоянной базе, первоочередное право на налогообложение принадлежит Государству, где расположено такое имущество. Однако особое внимание следует обратить на случаи, рассматриваемые в пунктах 13–17 ниже.

22. Пункт 1 устанавливает, что прирост капитала от отчуждения недвижимого имущества может облагаться налогом в Государстве, в котором оно расположено. Это правило соответствует положениям Статьи 6 и пункта 1 Статьи 22. Оно применяется также к недвижимому имуществу, составляющему часть активов предприятия или используемому для осуществления независимой профессиональной деятельности. Для определения недвижимого имущества пункт 1 отсылает к Статье 6. Пункт 1 Статьи 13 касается только прироста капитала, который резидент Договаривающегося государства получает от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом Договаривающемся государстве. Следовательно, он не применяется к приросту капитала, полученному от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в Договаривающемся государстве, резидентом которого является отчуждающее лицо в значении Статьи 4, или расположенного в третьем Государстве; к такому приросту капитала применяются положения пункта 1 Статьи 21.

24. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства (ПП) предприятия или относящегося к постоянной базе, используемой для осуществления независимой профессиональной

деятельности. Термин «движимое имущество» означает все имущество, кроме недвижимого имущества, которое рассматривается в пункте 1. Он также включает нематериальное имущество, такое как гудвилл, лицензии и т.д. Прирост капитала от отчуждения таких активов может облагаться налогом в Государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП) или постоянная база, что соответствует правилам для прибыли от предпринимательской деятельности и для дохода от независимой профессиональной деятельности (Статьи 7 и 14).

25. Данный пункт проясняет, что его правила применяются как при отчуждении движимого имущества постоянного представительства (ПП) или постоянной базы, так и при отчуждении постоянного представительства (ПП) как такового (отдельно или вместе со всем предприятием) или постоянной базы как таковой. Если отчуждается все предприятие, то правило применяется к такому приросту капитала, который считается результатом отчуждения движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства (ПП). Правила Статьи 7 должны затем применяться mutatis mutandis без явной ссылки на них. Относительно передачи актива из постоянного представительства (ПП) в одном Государстве в постоянное представительство (ПП) (или головной офис) в другом Государстве см. пункт 10 выше.

27. Некоторые Государства считают, что весь прирост капитала, возникающий из источников R (16) на их территории, должен облагаться их налогами в соответствии с их внутренним законодательством, если отчуждающее лицо имеет постоянное представительство (ПП) на их территории. Пункт 2 не основан на такой концепции, которую иногда называют «силой притяжения» постоянного представительства (ПП). Пункт лишь предусматривает, что прирост капитала от отчуждения движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства (ПП), или движимого имущества, относящегося к постоянной базе, используемой для осуществления независимой профессиональной деятельности, может облагаться налогом в Государстве, где расположено постоянное представительство (ПП) или постоянная база. Прирост капитала от отчуждения всего прочего движимого имущества облагается налогом только в Государстве резидентства отчуждающего лица, как предусмотрено в пункте 4. Приведенные выше объяснения соответствуют объяснениям в Комментарии к Статье 7.

Комментарий к Статье 14

27. Заменить весь Комментарий к Статье 14 следующим: «[КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 14, КАСАЮЩИЙСЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕЗАВИСИМОЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ] [Статья 14 была исключена из Модельной налоговой конвенции 27 января 2000 г. Это решение отражает тот факт, что не было намеренных различий между концепциями постоянного представительства (ПП), используемой в Статье 7, и постоянной базы, используемой в Статье 14, а также между тем, как исчислялась прибыль и рассчитывался налог в зависимости от того, какая из Статей, 7 или 14, применялась. Кроме того, не всегда было ясно, какие виды деятельности подпадали под действие Статьи 14 в отличие от Статьи 7. Следствием исключения Статьи 14 является то, что доход, полученный от профессиональных услуг или других видов деятельности независимого характера, теперь рассматривается в соответствии со Статьей 7 как прибыль от предпринимательской деятельности.]»

1. Статья касается общеизвестных профессиональных услуг и других видов деятельности независимого характера. Это исключает промышленную и коммерческую деятельность, а также профессиональные услуги, оказываемые в рамках трудовой деятельности, например, врача, работающего медицинским работником на заводе. Однако следует отметить, что Статья не касается независимой деятельности артистов и спортсменов, поскольку они охватываются Статьей 17.

2. Значение термина «профессиональные услуги» иллюстрируется некоторыми примерами типичных свободных профессий. Перечисление носит исключительно пояснительный характер и не является исчерпывающим. Трудности толкования, которые могут возникнуть в особых случаях, могут быть разрешены по взаимному соглашению между компетентными органами соответствующих Договаривающихся государств.

3. Положения Статьи аналогичны положениям, касающимся прибыли от предпринимательской деятельности (business profits), и, по сути, основаны на тех же принципах, что и положения статьи 7. R (16) Поэтому положения статьи 7 и настоящий Комментарий к ней могут быть использованы в качестве руководства для толкования и применения статьи 14. Таким образом, принципы, изложенные в статье 7, например, в отношении распределения прибыли между головным офисом и постоянным представительством (PE), могут быть применены также при распределении дохода между государством резидентства (State of residence) лица, оказывающего независимые личные услуги (independent personal services), и государством, где такие услуги оказываются из фиксированной базы (fixed base). Аналогичным образом, расходы, понесенные для целей фиксированной базы, включая административные и общие расходы, должны допускаться в качестве вычетов при определении дохода, относимого на фиксированную базу, так же, как и такие расходы, понесенные для целей постоянного представительства (ср. пункт 3 статьи 7). Также и в других отношениях статья 7 и настоящий Комментарий к ней могут быть полезны для толкования статьи 14, например, при определении того, следует ли классифицировать платежи за компьютерное программное обеспечение как коммерческий доход в рамках статей 7 или 14, или как роялти в рамках статьи 12.

4. Даже если статьи 7 и 14 основаны на одних и тех же принципах, считалось, что концепция постоянного представительства должна быть зарезервирована для коммерческой и промышленной деятельности. Поэтому был использован термин «фиксированная база». Не считалось целесообразным пытаться определить его, но он будет охватывать, например, кабинет врача

или офис архитектора или адвоката. Лицо, оказывающее независимые личные услуги, как правило, вряд ли будет иметь помещения такого рода в каком-либо другом государстве, кроме государства его резидентства. Но если в другом государстве существует центр деятельности постоянного или устойчивого характера, то это государство должно иметь право облагать налогом деятельность такого лица.

Замечание к Комментарию 4.1 Мексика считает, что эта Статья применима к компаниям, которые оказывают профессиональные услуги.

Оговорки к Статье

5. Турция оставляет за собой право облагать налогом лиц, оказывающих профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера, если они находятся в этой стране в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в календарном году, даже если у них нет фиксированной базы для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.

6. Португалия и Испания оставляют за собой свою позицию по пункту 1.

7. Дания, Мексика и Норвегия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные R (16) услуги или другую деятельность независимого характера, если они находятся на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любой двенадцатимесячный период.

8. Дания, Ирландия, Норвегия и Соединенное Королевство оставляют за собой право включать в специальную статью положения, касающиеся дохода, получаемого от независимых личных услуг, относящихся к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанным с этим видам деятельности.

9. Греция, Чешская Республика и Новая Зеландия оставляют за собой право облагать налогом физических лиц, оказывающих профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера, если они находятся на их соответствующей территории в течение периода или периодов, превышающих в совокупности 183 дня в любой двенадцатимесячный период, даже если у них нет фиксированной базы для целей оказания таких услуг или осуществления такой деятельности.

10. Греция оставляет за собой право включать специальные положения, касающиеся дохода, получаемого от независимых личных услуг, связанных с оффшорной деятельностью.

Комментарий к статье 15

28. Заменить заголовок Комментария к статье 15 и добавить к нему сноску следующим образом:

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 15 «НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ

ОТ РАБОТЫ ПО НАЙМУ»1

1. До 2000 г. название статьи 15 относилось к «Зависимым личным услугам», в отличие от названия статьи 14, которая относилась к «Независимым личным услугам». В результате исключения последней статьи название статьи 15 было изменено на «Работа по найму», термин, который чаще используется для описания видов деятельности, к которым применяется статья. Это изменение не предназначалось для какого-либо влияния на сферу применения статьи.

29. Заменить пункты 3, 7.1, 17 и 21 Комментария к статье 15 следующим:

3. Пункт 2, однако, содержит общее исключение из правила пункта 1. Это исключение охватывает всех физических лиц, оказывающих зависимые личные услуги в рамках работы по найму (торговые представители, строители, инженеры и т.д.), в той мере, в какой их вознаграждение не подпадает под положения других статей, таких как те, которые применяются к государственным службам или артистам и спортсменам. 7.1 В соответствии с третьим условием, если работодатель имеет в государстве, в котором осуществляется работа по найму, постоянное представительство (или фиксированную базу, если он R (16) оказывает профессиональные услуги или другую деятельность независимого характера), освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не относится на постоянное представительство или фиксированную базу, которые он имеет в этом государстве.

17. Ирландия, Норвегия и Соединенное Королевство оставляют за собой право включать в специальную статью положения, касающиеся дохода, получаемого от работы по найму, относящегося к разведке и эксплуатации углеводородов на шельфе и связанным с этим видам деятельности.

21. Греция оставляет за собой право включать специальные положения, касающиеся дохода от работы по найму, связанного с оффшорной деятельностью.

Комментарий к статье 17

30. Заменить пункты 1, 2, 9, 11 и 15.1 Комментария к статье 17 следующим:

1. Пункт 1 предусматривает, что артисты и спортсмены, которые являются резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляется их личная деятельность, как таковая, независимо от того, носит ли она коммерческий характер или характер работы по найму. Это положение является исключением из правил статьи 7 и пункта 2 статьи 15 соответственно.

2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении артистов и спортсменов, выступающих за границей. Более того, слишком строгие положения в некоторых случаях могут препятствовать культурным обменам. Для преодоления этого недостатка заинтересованные государства могут по взаимному согласию ограничить применение пункта 1 предпринимательской деятельностью. Для достижения этого было бы достаточно изменить текст Статьи таким образом, чтобы исключение делалось только из положений статьи 7. В таком случае артисты и спортсмены, выступающие за заработную плату в рамках работы по найму, автоматически подпадали бы под статью 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные пунктом 2 этой статьи.

9. Помимо гонораров за их фактические выступления, артисты и спортсмены часто получают доход в виде роялти или спонсорских или рекламных сборов. В целом, другие Статьи применялись бы всякий раз, когда не было бы прямой связи между доходом и публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране. Роялти за права интеллектуальной собственности, как правило, будут охватываться статьей 12, а не статьей 17 (ср. пункт 18 Комментария к статье 12), но в целом рекламные и спонсорские R (16) сборы будут выходить за рамки статьи 12. Статья 17 будет применяться к рекламному или спонсорскому доходу и т.д., который прямо или косвенно связан с выступлениями или появлениями в данном Государстве. Аналогичный доход, который не мог бы быть отнесен к таким выступлениям или появлениям, подпадал бы под стандартные правила статьи 7 или статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки статьи 17 и подпадают под статьи 7, 14 или 15, в зависимости от обстоятельств.

11. Пункт 1 Статьи касается дохода, получаемого индивидуальными артистами и спортсменами от их личной деятельности. Пункт 2 касается ситуаций, когда доход от их деятельности поступает другим лицам. Если доход артиста или спортсмена поступает другому лицу, и государство источника не имеет законного права «сквозного» рассмотрения лица, получающего доход, для обложения его налогом как дохода исполнителя, пункт 2 предусматривает, что часть дохода, которая не может быть обложена налогом в руках исполнителя, может быть обложена налогом в руках лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, является предприятием, налог может применяться государством источника, даже если доход не относится к постоянному представительству в этом государстве. Если

лицо, получающее доход, является физическим лицом, доход может быть обложен налогом даже при отсутствии фиксированной базы. Но это не всегда так. Существуют три основные ситуации такого рода:

a) Первая – это управляющая компания, которая получает доход, например, за выступление группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

b) Вторая – это команда, труппа, оркестр и т.д., которые являются юридическим лицом. Доход за выступления может выплачиваться этой организации. Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 1 в государстве, в котором происходит выступление, в отношении любого вознаграждения (или дохода, поступающего в их пользу) в качестве компенсации за выступление; однако, если членам

выплачивается фиксированное периодическое вознаграждение и трудно отнести часть этого дохода к конкретным выступлениям, государства-члены могут решить, в одностороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, поступающий от выступления юридическому лицу, будет подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 2.

c) Третья ситуация связана с некоторыми механизмами уклонения от уплаты налогов в случаях, когда R (16) вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой «артистической» компании, таким образом, что доход не облагается налогом в государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия, при отсутствии постоянного представительства. Некоторые страны «сквозным образом» рассматривают такие договоренности в соответствии со своим внутренним законодательством и считают, что доход получен артистом или спортсменом; в таких случаях пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут этого сделать. В случае выступления в такой стране пункт 2 позволяет ей облагать налогом прибыль, отвлеченную от дохода артиста или спортсмена в пользу предприятия. Однако может быть так, что внутреннее законодательство некоторых государств не позволяет им применять такое положение. Такие государства свободны договариваться о других решениях или исключать пункт 2 из своих двусторонних конвенций. 15.1 Франция считает, что заявление в первом предложении пункта 13, которое расходится с формулировкой до пересмотра 1995 г., неверно, поскольку не соответствует действительности априори характеризовать как предпринимательскую публичную деятельность, о которой идет речь – и, в частности, культурную деятельность – которая обычно не имеет цели получения прибыли. Кроме того, это заявление не соответствует второму предложению того же пункта или пункту 14, который явно предусматривает право применять специальный режим освобождения к рассматриваемой публичной деятельности: если такой режим применяется в целом к предпринимательской деятельности, он был бы необоснованным, поскольку тогда он противоречил бы фискальной нейтральности и налоговому равенству.

Комментарий к статье 18

31. Заменить пункты 9, 11, 12 и 35 Комментария к статье 18 следующим:

9. Положение ограничивается налоговым режимом взносов в пенсионные схемы физическими лицами, которые осуществляют работу по найму в значении статьи 15 вне своего домашнего государства, или от их имени. Оно не касается взносов физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, охватываемую статьей 7. Однако государства-члены могут пожелать в двусторонних переговорах договориться о положении, охватывающем физических лиц, оказывающих услуги как в рамках статьи 7, так и статьи 15.

11. Ниже приводится предлагаемый текст положения, которое может быть включено в двусторонние конвенции для решения R (16) вышеуказанной проблемы:

a) Взносы, уплачиваемые физическим лицом, оказывающим зависимые личные услуги в рамках работы по найму в одном Договаривающемся государстве, в пенсионную схему, учрежденную в другом Договаривающемся государстве и признанную для целей налогообложения в нем, подлежат вычету в первом упомянутом государстве при определении налогооблагаемого дохода физического лица и трактуются в этом государстве таким же образом и при соблюдении тех же условий и ограничений, что и взносы, уплачиваемые в пенсионную схему, признанную для целей налогообложения в этом первом упомянутом государстве, при условии, что:

i) пенсионная схема, непосредственно до того, как он начал осуществлять работу по найму в этом государстве; и ii) пенсионная схема принята компетентным органом этого государства как в целом соответствующая пенсионной схеме, признанной таковой для целей налогообложения этим государством.

b) Для целей подпункта a):

i) термин «пенсионная схема» означает механизм, в котором физическое лицо участвует для обеспечения пенсионных выплат, подлежащих уплате в отношении работы по найму, упомянутых в подпункте a); и ii) пенсионная схема признана для целей налогообложения в государстве, если взносы в эту схему подлежат налоговому освобождению в этом государстве».

12. Подпункт a) предлагаемого положения определяет характеристики как работника, так и взносов, к которым применяется это положение. Он также устанавливает принцип, что взносы, уплачиваемые физическим лицом, оказывающим зависимые личные услуги в рамках работы по найму в значении статьи 15 в одном Договаривающемся государстве (принимающем государстве) в определенную пенсионную схему в другом Договаривающемся государстве (домашнем государстве), должны быть освобождены от налога в принимающем государстве при соблюдении тех же условий и ограничений, что и освобождение для взносов в национальные пенсионные схемы принимающего государства.

35. Определение пенсионной схемы не делает различий между пенсиями, выплачиваемыми из государственных профессиональных пенсионных схем, и аналогичными частными схемами. Оба типа охватываются сферой применения положения. Любые пенсии, такие как пенсии из общих государственных пенсионных схем, зависящие от учета взносов, независимо от того, являются ли вносители работниками, исключены из положения, поскольку R (16) физическое лицо не будет вносить взносы в такие схемы для получения выплат, подлежащих уплате в отношении его работы по найму.

Комментарий к статье 19

32. Заменить пункт 13 Комментария к статье 19 следующим:

13. Франция считает, что сфера применения статьи 19 должна охватывать:

– вознаграждение, выплачиваемое публичными юридическими лицами государства или его политического подразделения, или местного органа власти, поскольку идентичность плательщика менее значима, чем публичный характер дохода;

– публичное вознаграждение артистов и спортсменов в соответствии с формулировкой Модели до 1995 г. (без применения критерия предпринимательской деятельности, редко актуального в этих случаях), до тех пор, пока статья 17 не будет содержать положения в соответствии с предложениями пункта 14 Комментария к статье 17.

ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ СО СТАТЬЕЙ 14 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Комментарий к статье 21

33. Заменить пункты 4 и 5 Комментария к статье 21 следующим:

4. Этот пункт предусматривает исключение из положений пункта 1, если доход связан с деятельностью постоянного представительства (ПП) или постоянной базы, которыми резидент Договаривающегося государства обладает в другом Договаривающемся государстве. Этот пункт включает доход из третьих государств. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство или постоянная база. Пункт 2 не применяется к недвижимому имуществу, в отношении которого, согласно пункту 4 статьи 6, государство местонахождения имеет первоочередное право на налогообложение (ср. пункты 3 и 4 Комментария к статье 6). Следовательно, недвижимое имущество, расположенное в одном Договаривающемся государстве и составляющее часть коммерческого имущества постоянного представительства предприятия этого государства, расположенного в другом Договаривающемся государстве, облагается налогом только в первом упомянутом государстве, в котором находится имущество и резидентом которого является получатель дохода. Это соответствует правилам, изложенным в статьях 13 и 22 в отношении недвижимого имущества, поскольку пункт 2 этих статей применяется только к движимому имуществу постоянного представительства. R (16)

5. Этот пункт также охватывает случай, когда бенефициар и плательщик дохода являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства, и доход относится к постоянному представительству или постоянной базе, которыми бенефициар дохода обладает в другом Договаривающемся государстве. В таком случае право на налогообложение предоставляется Договаривающемуся государству, в котором находится постоянное представительство или постоянная база. В случае возникновения двойного налогообложения государство резидентства должно предоставить устранение в соответствии с положениями статьи 23 A или 23 B. Однако может возникнуть проблема в отношении налогообложения дивидендов и процентов в государстве резидентства как в государстве источника: комбинация статей 7 и 23 A препятствует этому государству взимать налог с такого дохода, тогда как, если бы он был выплачен резиденту другого государства, первое государство, являясь государством источника дивидендов или процентов, могло бы облагать такие дивиденды или проценты по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Договаривающиеся государства, которые считают такое положение неприемлемым, могут включить в свои конвенции положение, согласно которому государство резидентства будет иметь право, как государство источника дивидендов или процентов, взимать налог с такого дохода по ставкам, предусмотренным в пункте 2 статей 10 и 11. Государство, в котором находится постоянное представительство, предоставит зачет за такой налог в соответствии с положениями пункта 2 статьи 23 A или пункта 1 статьи 23 B; конечно, этот зачет не должен предоставляться в случаях, когда государство, в котором находится постоянное представительство, не облагает налогом дивиденды или проценты, относящиеся к постоянному представительству, в соответствии со своим внутренним законодательством.

Комментарий к статье 22

34. Заменить пункт 3 Комментария к статье 22 следующим:

3. Таким образом, Статья сначала перечисляет имущество, которое может облагаться налогом в государстве, в котором оно находится. К этой категории относится недвижимое имущество, упомянутое в статье 6, которым резидент Договаривающегося государства владеет и которое находится в другом Договаривающемся государстве (пункт 1), и движимое имущество, составляющее часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП), которым предприятие Договаривающегося государства обладает в другом Договаривающемся государстве, или относящееся к постоянной базе, которой резидент Договаривающегося государства обладает в другом Договаривающемся государстве для оказания независимых личных услуг (пункт 2).

Комментарий к статьям 23 A и 23 B

35. Заменить пункты 3, 5, 9 и 10 Комментария к статьям 23 A и 23 B следующим: R (16)

3. Международное юридическое двойное налогообложение может возникнуть в трех случаях:

a) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо в отношении его мирового дохода или капитала (одновременная полная налоговая обязанность, ср. пункт 4 ниже);

b) когда лицо является резидентом Договаривающегося государства (R)1 и получает доход от, или владеет капиталом в, другом Договаривающемся государстве (S или E), и оба государства взимают налог с такого дохода или капитала (ср. пункт 5 ниже);

c) когда каждое Договаривающееся государство облагает налогом одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из Договаривающихся государств, в отношении дохода, полученного от, или капитала, находящегося в, Договаривающемся государстве; это может произойти, например, в случае, когда лицо, не являющееся резидентом, имеет постоянное представительство (ПП) или постоянную базу в одном Договаривающемся государстве (E), через которое оно получает доход от, или владеет капиталом в, другом Договаривающемся государстве (S) (одновременная ограниченная налоговая обязанность, ср. пункт 11 ниже).

1 В настоящем Комментарии к статьям 23 A и 23 B буква «R» обозначает государство резидентства по смыслу Конвенции, «S» – государство источника или местонахождения, а «E» – государство, в котором находится постоянное представительство.

5. Конфликт в случае b) может быть разрешен путем распределения права на налогообложение между Договаривающимися государствами. Такое распределение может быть осуществлено путем отказа от права на налогообложение либо государством источника или местонахождения (S), либо государством, где находится постоянное представительство или постоянная база (E), либо государством резидентства (R), либо путем распределения права на налогообложение между двумя государствами. Положения глав III и IV Конвенции, в сочетании с положениями статьи 23 A или 23 B, регулируют такое распределение.

9. Если резидент Договаривающегося государства R получает доход из того же Государства R через постоянное представительство или постоянную базу, которыми он обладает в другом Договаривающемся государстве E, Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в Государстве R), если он относится к указанному постоянному представительству или постоянной базе (пункт 2 статьи 21). В этом случае Государство R также должно предоставить устранение в соответствии со статьей 23 A или статьей 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству или постоянной базе, расположенным в Государстве E, несмотря на тот факт, что рассматриваемый доход первоначально возникает в Государстве R (ср. пункт 5 Комментария к статье 21). Однако, если Договаривающиеся государства соглашаются предоставить Государству R, применяющему метод освобождения, ограниченное право на налогообложение в качестве государства источника дивидендов или процентов в пределах, установленных в пункте 2 статей 10 или 11 (ср. пункт 5 Комментария к статье 21), тогда оба государства также должны договориться о зачете, который должен быть предоставлен Государством E за налог, взимаемый Государством R, в соответствии с пунктом 2 статьи 23 A или пунктом 1 статьи 23 B. R (16)

10. Если резидент Государства R получает доход из третьего государства через постоянное представительство или постоянную базу, которыми он обладает в Государстве E, такое Государство E может облагать налогом такой доход (за исключением дохода от недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве), если он относится к такому постоянному представительству или постоянной базе (пункт 2 статьи 21). Государство R должно предоставить устранение в соответствии со статьей 23 A или статьей 23 B в отношении дохода, относящегося к постоянному представительству или постоянной базе в Государстве E. В Конвенции нет положения об устранении, которое должно быть предоставлено Договаривающимся государством E за налоги, взимаемые в третьем государстве, где возникает доход; однако, согласно пункту 4 статьи 24, любое устранение, предусмотренное во внутреннем законодательстве Государства E (за исключением конвенций об избежании двойного налогообложения), для резидентов Государства E также должно быть предоставлено постоянному представительству в Государстве E предприятия Государства R (ср. пункты 49–54 Комментария к статье 24).

Комментарий к статье 24

36. Заменить пункты 7, 21 и 26 Комментария к статье 24 следующим:

7. Рассматривая первый из этих двух случаев, если государство предоставляет иммунитет от налогообложения своим собственным государственным органам и службам, это оправдано, поскольку такие органы и службы являются неотъемлемыми частями государства, и их обстоятельства ни в коем случае не могут быть сравнимы с обстоятельствами государственных органов и служб другого государства. Тем не менее, эта оговорка не предназначена для применения к государственным корпорациям, осуществляющим прибыльные предприятия. В той мере, в какой они могут рассматриваться как находящиеся в равном положении с частными промышленными и коммерческими предприятиями, к ним будут применяться положения пункта 1.

21. Согласно первой фразе пункта 3, налогообложение постоянного представительства (ПП) не должно взиматься в данном государстве менее благоприятно, чем налогообложение, взимаемое с предприятий этого государства, осуществляющих такую же деятельность. Цель этого положения — положить конец любой дискриминации в отношении постоянных представительств по сравнению с предприятиями-резидентами, принадлежащими к тому же сектору деятельности, в отношении налогов, основанных на промышленной и коммерческой деятельности, и особенно налогов на прибыль от предпринимательской деятельности. R (16)

26. Поскольку такие меры способствуют достижению целей, непосредственно связанных с надлежащей экономической деятельностью соответствующего государства, справедливо, что выгода от них должна распространяться на постоянные представительства предприятий другого государства, которое заключило с первым конвенцию об избежании двойного налогообложения, включающую положения статьи 24, как только им было предоставлено право заниматься промышленной или коммерческой деятельностью в этом государстве, либо в соответствии с его законодательством, либо в соответствии с международным соглашением (торговые договоры, конвенции об учреждении и т.п.), заключенным между двумя государствами.

Ограничение права на льготы по договору (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.)

Оглавление

1. Введение ..... **R(17)-2**
2. Характер работы, выполненной Комитетом ..... **R(17)-2**
3. Использование концепций места эффективного управления
и постоянного представительства (ПП) ..... **R(17)-3**
a) Изменения, принятые Комитетом ..... **R(17)-3**
b) Предпосылки ..... **R(17)-4**
4. Новые положения, направленные на ограничение льгот
налоговых конвенций ..... **R(17)-6**
a) Изменения, принятые Комитетом ..... **R(17)-6**
b) Предпосылки ..... **R(17)-17**
5. Ограничение льгот налоговых конвенций после
введения нового режима ..... **R(17)-18**
R (17)
a) Изменения, принятые Комитетом ..... **R(17)-18**
6. Разъяснение концепции «лица, имеющего фактическое право на доход» ..... **R(17)-19**
a) Изменения, принятые Комитетом ..... **R(17)-19**
b) Предпосылки ..... **R(17)-22**
Примечания ..... **R(17)-24**

1. ВВЕДЕНИЕ

1. В апреле 1998 г. Совет ОЭСР принял Доклад под названием «Вредная налоговая конкуренция: назревающая глобальная проблема» («Доклад 1998 г. о вредной налоговой конкуренции»). Одним из вопросов для дальнейшей работы, определенных в Докладе, было возможное ограничение права на льготы по договору.

2. Настоящая записка является результатом работы, выполненной Комитетом по налоговым вопросам по этому вопросу.

2. ХАРАКТЕР РАБОТЫ, ВЫПОЛНЕННОЙ КОМИТЕТОМ

3. Рекомендация 9 Доклада 1998 г. о вредной налоговой конкуренции гласила следующее: чтобы страны рассмотрели возможность включения в свои налоговые конвенции положений, направленных на ограничение права на льготы по договору для структур и доходов, охватываемых мерами, представляющими собой вредные налоговые практики, и рассмотрели, как существующие положения их налоговых конвенций могут быть применены с той же целью; чтобы Модельная налоговая конвенция была изменена для включения таких положений или разъяснений, которые необходимы в этом отношении. R (17)

4. Пункты 119 и 120 Доклада разъяснили, какие типы положений предусматривались:

119. Страны использовали различные подходы для снижения этого риска. В некоторых случаях страны смогли определить, что место эффективного управления дочерней компании находится в государстве материнской компании, чтобы сделать ее резидентом этой страны либо для целей внутреннего законодательства, либо для целей договора. В других случаях удалось доказать,

исходя из фактов и обстоятельств дел, что дочерняя компания управлялась материнской компанией таким образом, что дочерняя компания имела постоянное представительство в стране резидентства материнской компании, чтобы иметь возможность отнести прибыль дочерней компании к этой последней стране. Другой пример включает отказ компаниям, не имеющим реальной экономической функции, в льготах по договору, поскольку эти компании не считаются лицами, имеющими фактическое право на доход по определенному доходу, формально им приписываемому. Комитет намерен продолжить изучение этих и других подходов к применению существующих положений Модельной налоговой конвенции с целью рекомендовать соответствующие разъяснения к Модельной налоговой конвенции.

120. Однако существует ряд дополнительных положений, таких как правила ограничения льгот, которые были включены в некоторые налоговые договоры для конкретного ограничения доступа к их льготам. Комитет также рассматривал эти положения с целью предложить изменения в Модельную налоговую конвенцию, направленные на отказ в налоговых льготах по договору структурам и доходам, охватываемым практиками, представляющими собой вредную налоговую конкуренцию. Комитет намерен продолжить свою работу в этой области с целью изменения Модельной налоговой конвенции или Комментария таким образом, чтобы включить такие положения, которые страны смогут инкорпорировать в свои налоговые договоры.

5. Исходя из вышеизложенного, работа, которую Комитету было поручено выполнить в отношении возможного ограничения права на льготы по Конвенции, касалась следующего:

– использования концепций места эффективного управления и постоянного представительства (ПП) для сокращения льгот, полученных в рамках налоговой конвенции;

– возможного включения в Модель различных типов положений, направленных на обеспечение того, чтобы доходы, защищённые от налогообложения посредством режимов, составляющих вредоносную налоговую конкуренцию, неправомерно не получали льгот по налоговым конвенциям;

– возможных способов обеспечения того, чтобы в случае, если страна, являющаяся стороной налоговой конвенции, вводит меры, приводящие к вредоносной налоговой конкуренции после заключения налоговой конвенции, льготы по Конвенции не предоставлялись неправомерно в отношении доходов, охватываемых такими мерами;

– уточнения концепции «лица, имеющего фактическое право на доход».

6. В ходе своей работы Комитет также обсудил, в какой степени один из возможных подходов к решению вышеописанных проблем мог бы заключаться R (17) в сужении концепции резидентства в Статье 4 Модельной налоговой конвенции. Он пришёл к выводу, что вносить изменения в Статью 4 или в Комментарий к этой Статье было бы нецелесообразно, поскольку:

– это могло бы нанести ущерб положению лиц, которые на законных основаниях имеют право на льготы по Конвенции; и

– могли бы быть применены другие, более эффективные подходы для предотвращения получения льгот по Конвенции структурами, связанными с режимами, составляющими вредоносную налоговую конкуренцию.

3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КОНЦЕПЦИЙ МЕСТА ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ И ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

а) Изменения, принятые Комитетом

7. Комитет решил, что в Комментарий к Статье 1 Модельной налоговой конвенции следует внести следующие изменения: Добавить следующие новые пункты 10.1 и 10.2 в Комментарий к Статье 1:

10.1 Кроме того, в некоторых случаях заявления о получении льгот по Конвенции дочерними компаниями, в частности компаниями, учрежденными в налоговых гаванях или пользующимися вредоносными преференциальными режимами, могут быть отклонены, если тщательное рассмотрение фактов и обстоятельств дела показывает, что место эффективного управления дочерней компании находится не в ее предполагаемом государстве резидентства, а, скорее, в государстве резидентства материнской компании, что делает ее резидентом последнего государства для целей внутреннего законодательства и Конвенции (это будет актуально, когда внутреннее законодательство государства использует место управления юридического лица или

аналогичный критерий для определения его резидентства). 10.2 Тщательное рассмотрение фактов и обстоятельств дела может также показать, что дочерняя компания управлялась в государстве резидентства своей материнской компании таким образом, что дочерняя компания имела постоянное представительство (ПП) (например, посредством наличия места управления) в этом государстве, которому вся или существенная часть ее прибыли правомерно относилась.

b) Предыстория

8. В некоторых случаях страны смогли определить, на основе фактов и обстоятельств дел, что место эффективного управления дочерней компании находится в Государстве материнской компании, что делает ее резидентом этой страны либо для целей внутреннего законодательства, либо для целей конвенции. В других случаях, на основе фактов и R (17) обстоятельств дел, можно было утверждать, что дочерняя компания управлялась материнской компанией таким образом, что дочерняя компания имела постоянное представительство (ПП) в стране резидентства материнской компании, что позволяло относить прибыль дочерней компании к этой последней стране.

9. Оба этих подхода приводят к сокращению льгот, которые налогоплательщик мог бы иначе заявить в рамках налоговой конвенции. Комитет рассмотрел эти подходы, и выяснилось, что некоторые страны-члены использовали их на практике для отклонения неправомерных требований по конвенции, как показывают приведенные ниже примеры, основанные на опыте одной страны.

Место эффективного управления компании и, следовательно, ее резидентство находится в месте нахождения ее материнской компании

10. Компания A учреждена в соответствии с законодательством Страны A, юрисдикции с низким налогообложением, и является резидентом этой страны согласно ее внутреннему налоговому законодательству. Все акции компании A принадлежат трасту B, который учрежден в соответствии с законодательством Страны B, другой юрисдикции с низким налогообложением, и который является резидентом этой страны. Компания A владеет всеми акциями компании C, которая является резидентом Страны C. Единственным директором компании C является г-н D, который также является резидентом Страны C. Г-н D прямо и полностью имеет право на имущество траста B.

Доход компании A состоит из дивидендов от компании C, процентов по кредитам, предоставленным компании C, и процентов по облигациям, выпущенным банком Страны C. Расследования налоговой администрации Страны C показали, что компания A не имела собственного офиса или персонала. Все контакты с банком по облигациям вел г-н D. Позднее продажа всех акций и кредитов, принадлежащих компании A, была согласована и осуществлена г-ном D.

11. Согласно Верховному суду Страны C, в целом предполагается, что эффективное управление компанией осуществляется ее советом директоров и что место резидентства компании совпадает с местом, где ее совет директоров выполняет свои обязанности. Однако, если, судя по обстоятельствам, предполагается, что эффективное управление компанией осуществляется каким-либо другим лицом, а не советом директоров, то может быть основание считать место, из которого эффективное управление осуществляется этим другим лицом, местом резидентства компании. В описанном выше случае Верховный суд пришел к выводу, что компания A фактически управлялась в Стране C г-ном D, и, таким образом, компания должна рассматриваться как резидент Страны C для целей как внутреннего налогового законодательства Страны C, так и налогового соглашения между Страной C и Страной A.

Место управления и, следовательно, постоянное представительство (ПП) дочерней компании находится в месте нахождения ее материнской компании

12. Компания X учреждена в соответствии с законодательством Страны A и является резидентом этой страны согласно ее внутреннему налоговому законодательству. Компания X действует как кэптивная страховая компания для многонациональной группы предприятий. Головная холдинговая компания группы, компания Y, является резидентом Страны C. Основные виды деятельности группы осуществляются из офисов компании Y. Расследования налоговой администрации Страны C показали следующие факты. R (17) Компания X нанимает одного директора, работающего неполный рабочий день, который имеет мало или совсем не имеет знаний в страховом бизнесе, и двух «местных» сотрудников. Она занимает помещение в офисном здании, основным пользователем которого является другой член группы. Договоры страхования между

компанией X и членами группы соответствуют стандартизированным условиям, установленным компанией Y. Эти договоры перестраховываются независимыми страховыми компаниями через посредничество страхового брокера. Договор перестрахования согласовывается и заключается персоналом компании Y в соответствии со стратегиями, установленными компанией Y.

13. Суд Страны C постановил, что, судя по фактическим обстоятельствам дела, место эффективного управления компании X не находилось в Стране C, и, следовательно, компания X не являлась резидентом Страны C. Однако, по мнению Суда, следовало предположить, что в определенной степени ежедневное управление компанией X осуществлялось в офисе компании Y. Суд придерживался мнения, что эта степень была такова, что она превышала обычное влияние, которое материнская компания оказывает на свою дочернюю компанию в силу своего положения акционера. Поэтому Суд пришел к выводу, что в пределах этого ежедневного управления постоянное представительство (ПП) компании X находилось вместе с компанией Y в Стране C.

4. НОВЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, НАПРАВЛЕННЫЕ НА ОГРАНИЧЕНИЕ ЛЬГОТ ПО НАЛОГОВЫМ КОНВЕНЦИЯМ

а) Изменения, принятые Комитетом

14. Комитет обсудил предложение о внесении изменений в ту часть Комментария к Статье 1, которая касается ненадлежащего использования налоговых конвенций. Это привело к принятию следующих изменений в эту часть Комментария: Добавить следующий пункт 9.6 и заменить пункты 10–21 Комментария к Статье 1 следующим текстом (изменения в существующем тексте Комментария выделены полужирным курсивом для добавлений и зачеркнутым текстом для удалений): 9.6 Потенциальное применение общих положений о борьбе со злоупотреблениями не означает отсутствия необходимости включения в налоговые конвенции конкретных положений, направленных на предотвращение отдельных форм уклонения от уплаты налогов. В тех случаях, когда выявлены конкретные методы уклонения от уплаты налогов или когда использование таких R (17) методов особенно проблематично, часто будет полезно добавить в Конвенцию положения, непосредственно ориентированные на соответствующую стратегию уклонения от уплаты налогов. Кроме того, это будет необходимо, когда Государство, придерживающееся точки зрения, описанной в пункте 9.2 выше, считает, что его внутреннее законодательство не содержит правил или принципов борьбы с уклонением от уплаты налогов, необходимых для надлежащего противодействия такой стратегии.

10. Например, некоторые формы уклонения от уплаты налогов уже были прямо урегулированы в Конвенции, например, путем введения концепции «лица, имеющего фактическое право на доход» (в Статьях 10, 11 и 12) и специальных положений, таких как пункт 2 Статьи 17, касающийся так называемых компаний артистов (пункт 2 Статьи 17). Такие проблемы также упоминаются в Комментариях к Статье 10 (пункты 17 и 22), Статье 11 (пункт 12) и Статье 12 (пункт 7). Договаривающимся государствам может быть целесообразно договориться в ходе двусторонних переговоров о том, что любое устранение от налогов не должно применяться в определенных случаях, или договориться о том, что применение положений внутреннего законодательства по борьбе с уклонением от уплаты налогов не должно затрагиваться Конвенцией.

11. Дополнительный пример приводится в отношении двух особенно распространенных форм ненадлежащего использования Конвенции. Ненадлежащее использование Конвенции обсуждается в двух отчетах Комитета по налоговым вопросам под названиями «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование компаний-баз» и «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных структур».1 Как указывается в этих отчетах, обеспокоенность, выраженная в пункте 9 выше, оказалась обоснованной, поскольку наблюдается растущая тенденция к использованию кондуитных структур для получения льгот по Конвенции, которые не были предусмотрены Договаривающимися государствами в их двусторонних переговорах. Это привело к тому, что все большее число стран-членов внедряют положения конвенций (как общие, так и специальные) для противодействия злоупотреблениям и сохранения законодательства по борьбе с уклонением от уплаты налогов в своем внутреннем праве.

12. Положения конвенций, разработанные для охвата этих и других форм злоупотреблений, принимают различные формы. Ниже приведены примеры, заимствованные из положений, включенных в двусторонние конвенции, заключенные странами-членами. Были рассмотрены различные решения, но по причинам, изложенным в вышеупомянутых отчетах, не были

разработаны окончательные тексты, не были даны строгие рекомендации относительно обстоятельств, в которых они должны применяться, и не был представлен исчерпывающий перечень таких возможных контрмер. Приведенные ниже тексты предназначены исключительно в качестве предлагаемых ориентиров. Они представляют собой модели, которые переговорщики по конвенциям могут рассматривать при поиске решения для конкретных случаев. При обращении к ним следует принимать во внимание: R (17) – тот факт, что эти положения не являются взаимоисключающими и что для решения различных проблем могут потребоваться различные положения;

– степень, в которой налоговые преимущества могут быть фактически получены посредством конкретной стратегии уклонения от уплаты налогов кондуитными структурами;

– правовой контекст в обоих Договаривающихся государствах и, в частности, степень, в которой внутреннее законодательство уже обеспечивает адекватный ответ на эту стратегию уклонения от уплаты налогов; и

– степень, в которой добросовестная экономическая деятельность может быть непреднамеренно лишена права на льготы такими положениями. Случаи кондуитных структур

13. Многие страны пытались решить проблему кондуитных структур, и для этой цели были разработаны различные подходы. Решением проблемы кондуитных структур было бы отказать в льготах по Конвенции компании, которая прямо или косвенно не принадлежит резидентам Государства, резидентом которого является компания. Например, такое положение «сквозного» характера могло бы иметь следующую формулировку: Компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, не имеет права на устранение от налогообложения в соответствии с настоящей Конвенцией в отношении любого вида дохода, прироста капитала или прибыли, если она прямо или через одну или несколько компаний, независимо от их резидентства, принадлежит или контролируется лицами, которые не являются резидентами Договаривающегося государства. Договаривающиеся государства, желающие принять такое положение, могут также пожелать в своих двусторонних переговорах определить критерии, в соответствии с которыми компания будет считаться принадлежащей или контролируемой нерезидентами.

14. «Сквозной подход», лежащий в основе вышеупомянутого положения, представляется адекватной основой для конвенций со странами, которые не имеют налогообложения или имеют очень низкое налогообложение, и где обычно осуществляется мало существенной предпринимательской деятельности. Даже в этих случаях может потребоваться изменить это положение или заменить его другим для защиты добросовестной предпринимательской деятельности.

15. Ситуации с кондуитными структурами могут быть созданы путем использования компаний, освобожденных от налогов (или почти освобожденных от налогов), которые могут отличаться особыми правовыми характеристиками. Ненадлежащего использования налоговых конвенций можно тогда избежать, отказывая этим компаниям в льготах по налоговой конвенции (подход исключения). Основными случаями являются конкретные типы компаний, пользующиеся налоговыми привилегиями в своем Государстве резидентства, что фактически придает им статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются в основном конкретным типам компаний, определенным в коммерческом праве или в налоговом праве страны, наиболее радикальным решением было бы исключить такие R (17) компании из сферы действия конвенции. Другим решением было бы включить защитную оговорку, такую как следующая: Ни одно положение Конвенции, предоставляющее освобождение или снижение налога, не применяется к доходу, полученному или уплаченному компанией, как она определена в Разделе ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции. Сфера действия этого положения могла бы быть ограничена путем ссылки только на конкретные виды доходов, такие как дивиденды, проценты, прирост капитала или вознаграждения директоров. В соответствии с такими положениями компании данного типа сохраняли бы право на защиту, предлагаемую в соответствии со Статьей 24 (недискриминация), и на льготы по Статье 25 (процедура взаимного согласования (MAP)), и на них распространялись бы положения Статьи 26 (обмен информацией).

16. Положения об исключении являются четкими и их применение просто, даже если в некоторых случаях они могут потребовать административной помощи. Они являются важным инструментом, с помощью которого Государство, создавшее специальные привилегии в своем налоговом законодательстве, может предотвратить использование этих привилегий в связи с ненадлежащим использованием налоговых конвенций, заключенных этим Государством.

17. Общие положения о налогообложении предусматривают, что льготы по конвенции в государстве источника предоставляются только в том случае, если данный доход облагается налогом в государстве резидентства. Это в основном соответствует цели налоговых конвенций, а именно избежанию двойного налогообложения. Однако по ряду причин Модельная конвенция не рекомендует такое общее положение. Хотя это кажется адекватным в отношении обычных международных отношений, подход, основанный на налогообложении, вполне может быть принят в типичной ситуации с кондуитной структурой. Защитное положение такого рода могло бы иметь следующую формулировку: Если доход, возникающий в одном Договаривающемся государстве, получен компанией-резидентом другого Договаривающегося государства, и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства,

a) имеют прямо или косвенно или через одну или несколько компаний, независимо от их резидентства, существенную долю участия в такой компании в форме участия или иным образом, или

b) осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль над такой компанией, R (17) любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение или снижение налога, применяется только к доходу, который облагается налогом в последнем упомянутом Государстве в соответствии с обычными нормами его налогового законодательства.» Концепция «существенной доли участия» может быть дополнительно уточнена при разработке двусторонней конвенции. Договаривающиеся государства могут выразить ее, например, как процентную долю в капитале или в правах голоса компании.

18. Подход, основанный на обложении налогом, кажется, имеет определенные достоинства. Он может использоваться в случае Государств с хорошо развитой экономической структурой и сложным налоговым законодательством. Однако будет необходимо дополнить это положение путем включения в договор положений о добросовестности для обеспечения необходимой гибкости (см. пункт 19 ниже); кроме того, такой подход не обеспечивает адекватной защиты от сложных схем уклонения от уплаты налогов, таких как стратегии «ступенчатого» уклонения от налогов.

19. Упомянутые выше подходы во многом неудовлетворительны. Они касаются меняющегося и сложного налогового законодательства Договаривающихся государств, а не схем, приводящих к неправомерному использованию конвенций. Было предложено решать проблему кондуитов более прямолинейным способом путем включения положения, которое выделяло бы случаи неправомерного использования со ссылкой на сами кондуитные схемы (подход «канала»). Такое положение могло бы иметь следующую формулировку: «Если доход, возникающий в Договаривающемся государстве, получен компанией, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, и одно или несколько лиц, не являющихся резидентами этого другого Договаривающегося государства,

a) имеют прямо или косвенно, или через одну или несколько компаний, независимо от места их резидентства, существенную долю участия в такой компании, в форме участия или иным образом, или

b) осуществляют прямо или косвенно, единолично или совместно, управление или контроль над такой компанией, любое положение настоящей Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или его снижение, не применяется, если более 50 процентов такого дохода используется для удовлетворения требований таких лиц (включая проценты, роялти, расходы на разработку, рекламу, первоначальные и путевые расходы, а также амортизацию любых видов деловых активов, в том числе нематериальных благ и процессов)».

20. Положение такого рода представляется единственным эффективным способом борьбы с механизмами «ступенчатого» уклонения от налогов. Оно содержится в двусторонних договорах, заключенных Швейцарией и Соединенными Штатами, и его принцип, по-видимому, также лежит

в основе швейцарских положений против неправомерного использования налоговых договоров определенными типами швейцарских компаний. Государства, которые рассматривают R (17) включение такого рода положения в свою конвенцию, должны учитывать, что оно может охватывать обычные деловые операции и поэтому должно быть дополнено оговоркой о добросовестности.

21. Описанные выше решения носят общий характер, и они должны сопровождаться специальными положениями для обеспечения предоставления договорных льгот в добросовестных случаях. Такие положения могли бы иметь следующую формулировку:

a) Общее положение о добросовестности «Вышеуказанные положения не применяются, если компания докажет, что основная цель компании, ведение ее деятельности и приобретение или владение ею пакетом акций или иным имуществом, от которого получен рассматриваемый доход, мотивированы разумными коммерческими причинами и не имеют в качестве основной цели получение каких-либо льгот в соответствии с настоящей Конвенцией».

b) Положение о деятельности «Вышеуказанные положения не применяются, если компания осуществляет существенную предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве, резидентом которого она является, и освобождение от налогообложения, запрашиваемое у другого Договаривающегося государства, относится к доходу, связанному с такой деятельностью».

c) Положение о сумме налога «Вышеуказанные положения не применяются, если заявленное снижение налога не превышает фактически начисленного налога Договаривающимся государством, резидентом которого является компания».

d) Положение о фондовой бирже «Вышеуказанные положения не применяются к компании, являющейся резидентом Договаривающегося государства, если основной класс ее акций зарегистрирован на утвержденной фондовой бирже в Договаривающемся государстве или если такая компания полностью принадлежит – прямо или через одну или несколько компаний, каждая из которых является резидентом первого упомянутого Государства – компании, которая является резидентом первого упомянутого Государства и основной класс акций которой так зарегистрирован».

e) Альтернативное положение о льготах «В случаях, когда положение о борьбе со злоупотреблениями относится к нерезидентам Договаривающегося государства, может быть предусмотрено, что термин «не считается включающим резидентов третьих государств, которые имеют действующие конвенции об избежании двойного налогообложения с Договаривающимся государством, от которого запрашивается освобождение от налогообложения, и такие конвенции предусматривают освобождение от налогообложения не меньшее, чем освобождение от налогообложения, запрашиваемое в соответствии с настоящей R (17) Конвенцией». Эти положения иллюстрируют возможные подходы. Конкретная формулировка положений, которые должны быть включены в конкретный договор, зависит от общего подхода, принятого в этом договоре, и должна определяться на двусторонней основе. Кроме того, если компетентные органы Договаривающихся государств имеют полномочия применять дискреционные положения, может быть целесообразным включить дополнительное правило, которое предоставит компетентному органу государства источника дискреционные полномочия разрешать применение льгот Конвенции резиденту другого Государства, даже если резидент не проходит ни один из описанных выше тестов.

20. Хотя предыдущие пункты определяют различные подходы к решению проблем, связанных с кондуитными структурами, каждый из них касается определенного аспекта проблемы, обычно именуемой «договорным шоппингом». Государства, желающие решить проблему всесторонним образом, могут рассмотреть следующий пример подробных положений об ограничении льгот, направленных на предотвращение доступа лиц, не являющихся резидентами ни одного из Договаривающихся государств, к льготам Конвенции посредством использования структуры, которая в противном случае квалифицировалась бы как резидент одного из этих Государств, учитывая, что могут потребоваться адаптации и что многие Государства предпочитают другие подходы для решения проблемы «договорного шоппинга»:

1. За исключением случаев, когда иное предусмотрено настоящей Статьей, резидент Договаривающегося государства, который получает доход из другого Договаривающегося

государства, имеет право на все льготы настоящей Конвенции, обычно предоставляемые резидентам Договаривающегося государства, только если такой резидент является «квалифицированным лицом» в соответствии с определением в пункте 2 и соответствует другим условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

2. Резидент Договаривающегося государства является квалифицированным лицом за финансовый год только в том случае, если такой резидент является:

a) физическим лицом;

b) квалифицированной государственной организацией;

c) компанией, если

i) основной класс ее акций котируется на признанной фондовой бирже, указанной в подпункте a) или b) пункта 6, и регулярно торгуется на одной или нескольких признанных фондовых биржах, или ii) не менее 50 процентов от совокупности голосов и стоимости акций компании принадлежит прямо или косвенно пяти или менее компаниям, имеющим право на льготы в соответствии с подпунктом i) настоящего подпункта, при условии, что в R (17) случае косвенного владения каждый промежуточный владелец является резидентом любого из Договаривающихся государств;

d) благотворительной или иной освобожденной от налогов структурой, при условии, что в случае пенсионного фонда или любой другой организации, созданной исключительно для предоставления пенсионных или аналогичных льгот, более 50 процентов бенефициаров, членов или участников лица являются физическими лицами, резидентами любого из Договаривающихся государств; или

e) лицом, отличным от физического лица, если:

i) в течение не менее половины дней финансового года лица, являющиеся квалифицированными лицами в силу подпункта a), b) или d) или подпункта c) i) настоящего пункта, прямо или косвенно владеют не менее 50 процентами совокупности голосов и стоимости акций или других долей участия в лице, и ii) менее 50 процентов валового дохода лица за налоговый год выплачивается или начисляется, прямо или косвенно, лицам, не являющимся резидентами ни одного из Договаривающихся государств, в форме платежей, которые подлежат вычету для целей налогов, охватываемых настоящей Конвенцией, в Государстве резидентства лица (но не включая платежи на условиях «вытянутой руки» в ходе обычной предпринимательской деятельности за услуги или материальное имущество, а также платежи в отношении финансовых обязательств перед банком, при условии, что, если такой банк не является резидентом Договаривающегося государства, такой платеж относится к постоянному представительству этого банка, расположенному в одном из Договаривающихся государств).

3. a) Резидент Договаривающегося государства будет иметь право на льготы Конвенции в отношении вида дохода, полученного из другого Государства, независимо от того, является ли резидент квалифицированным лицом, если резидент активно осуществляет предпринимательскую деятельность в первом упомянутом Государстве (кроме деятельности по осуществлению или управлению инвестициями за свой счет резидента, если только эти виды деятельности не являются банковскими, страховыми или связанными с ценными бумагами, осуществляемыми банком, страховой компанией или зарегистрированным дилером ценных бумаг), доход, полученный из другого Договаривающегося государства, получен в связи с этой деятельностью или является сопутствующим ей, и этот резидент соответствует другим условиям настоящей Конвенции для получения таких льгот.

b) Если резидент или любое из его ассоциированных предприятий осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве, которая приводит к возникновению вида дохода, подпункт a) применяется к такому R (17) виду дохода только в том случае, если предпринимательская деятельность в первом упомянутом Государстве является существенной по отношению к предпринимательской деятельности, осуществляемой в другом Государстве. Вопрос о том, является ли предпринимательская деятельность существенной для целей настоящего пункта, определяется на основе всех фактов и обстоятельств.

c) При определении того, активно ли лицо осуществляет предпринимательскую деятельность в Договаривающемся государстве в соответствии с подпунктом a), деятельность, осуществляемая товариществом, в котором это лицо является партнером, и деятельность, осуществляемая лицами, связанными с таким лицом, считается осуществляемой таким лицом. Лицо считается связанным с другим, если одно владеет не менее 50 процентами доли участия в другом (или, в случае компании, не менее 50 процентами совокупности голосов и стоимости акций компании) или другое лицо владеет, прямо или косвенно, не менее 50 процентами доли участия (или, в случае компании, не менее 50 процентами совокупности голосов и стоимости акций компании) в каждом лице. В любом случае, лицо считается связанным с другим, если, на основе всех фактов и обстоятельств, одно контролирует другое, или оба находятся под контролем одного и того же лица или лиц.

4. Несмотря на предыдущие положения настоящей Статьи, если компания, являющаяся резидентом Договаривающегося государства, или компания, которая контролирует такую компанию, имеет в обращении класс акций:

a) которые подпадают под условия или иные договоренности, дающие их держателям право на получение части дохода компании, полученного из другого Договаривающегося государства, которая больше, чем часть, которую такие держатели получили бы в отсутствие таких условий или договоренностей («непропорциональная часть дохода»); и

b) 50 процентов или более голосующих акций и стоимости которых принадлежат лицам, не являющимся квалифицированными лицами, льготы настоящей Конвенции не применяются к непропорциональной части дохода.

5. Резиденту Договаривающегося государства, который не является ни квалифицированным лицом в соответствии с положениями пункта 2, ни имеющим право на льготы в соответствии с пунктом 3 или 4, тем не менее, предоставляются льготы Конвенции, если компетентный орган этого другого Договаривающегося государства определит, что учреждение, приобретение или владение таким лицом и ведение его деятельности не имели в качестве одной из своих основных целей получение льгот в соответствии с Конвенцией. R (17)

6. Для целей настоящей Статьи термин «признанная фондовая биржа» означает:

a) в Государстве А ……..;

b) в Государстве Б ……..; и

c) любую другую фондовую биржу, которую компетентные органы соглашаются признать для целей настоящей Статьи. Положения, направленные на структуры, пользующиеся преференциальными налоговыми режимами

21. [СТАРОЕ 15] Особые типы компаний, пользующиеся налоговыми привилегиями в своем Государстве резидентства, способствуют созданию кондуитных схем и поднимают вопрос о вредных налоговых практиках. Кондуитные ситуации могут быть созданы с использованием компаний, освобожденных от налогов (или почти освобожденных от налогов), которые могут быть выделены по особым правовым характеристикам. Неправомерное использование налоговых договоров может быть тогда предотвращено путем отказа в договорных налоговых льготах этим компаниям (подход исключения). Основными случаями являются особые типы компаний, пользующиеся налоговыми привилегиями в своем Государстве резидентства, что фактически придает им статус, аналогичный статусу нерезидента. Поскольку такие привилегии предоставляются в основном особым типам компаний, определенным в коммерческом или налоговом законодательстве страны, наиболее радикальным решением было бы исключение таких компаний из сферы действия договора. Другим решением было бы включение защитного положения, подобного следующему, которое применялось бы к доходам, полученным или выплаченным такими компаниями, и которое могло бы быть сформулировано следующим образом: «Никакое положение Конвенции, предоставляющее освобождение от налога или его снижение, не применяется к доходу, полученному или выплаченному компанией, определенной в соответствии с Разделом ... Закона ..., или в соответствии с любым аналогичным положением, принятым ... после подписания Конвенции». Сфера действия этого положения может быть ограничена путем ссылки только на конкретные виды дохода, такие как дивиденды, проценты, доходы от прироста капитала или вознаграждения директоров. В соответствии с такими положениями компании соответствующего типа сохраняли бы право на защиту, предоставляемую

Статьей 24 (недискриминация), и на льготы Статьи 25 (процедура взаимного согласования), и подпадали бы под действие положений Статьи 26 (обмен информацией). 21.1 [СТАРОЕ 16] Положения об исключении являются ясными, и их применение просто, даже если в некоторых случаях они могут потребовать административной помощи. Они являются важным инструментом, посредством которого Государство, создавшее специальные привилегии в своем налоговом законодательстве, может предотвратить использование этих привилегий в связи с неправомерным использованием налоговых договоров, заключенных этим Государством. R (17) 21.2 Если не представляется возможным или целесообразным идентифицировать компании, пользующиеся налоговыми привилегиями, путем ссылки на их особые правовые характеристики, потребуется более общая формулировка. Следующее положение направлено на отказ в льготах Конвенции структурам, которые в противном случае квалифицировались бы как резиденты Договаривающегося государства, но которые пользуются в этом Государстве преференциальным налоговым режимом, ограниченным структурами, принадлежащими иностранцам (т.е. недоступным для структур, принадлежащих резидентам этого Государства): «Любая компания, траст или товарищество, являющееся резидентом Договаривающегося государства и фактически принадлежащее или контролируемое прямо или косвенно одним или несколькими лицами, не являющимися резидентами этого Государства, не имеет права на льготы настоящей Конвенции, если сумма налога, взимаемого этим Государством с дохода или капитала компании, траста или товарищества (после учета любого уменьшения или зачета суммы налога любым способом, включая возврат, возмещение, взнос, кредит или скидку, предоставленные компании, трасту или товариществу, или любому другому лицу), существенно ниже суммы, которая была бы взимана этим Государством, если бы все акции уставного капитала компании или все доли участия в трасте или товариществе, в зависимости от случая, фактически принадлежали одному или нескольким резидентам этого Государства». Положения, направленные на конкретные виды дохода 21.3 Следующее положение направлено на отказ в льготах Конвенции в отношении дохода, который облагается низким налогом или не облагается налогом в соответствии с преференциальным налоговым режимом:

1. Льготы настоящей Конвенции не применяются к доходу, который в соответствии с другими положениями Конвенции может облагаться налогом в Договаривающемся государстве и который получен от деятельности, для осуществления которой не требуется существенного присутствия в этом Государстве, включая:

a) такую деятельность, связанную с банковским делом, судоходством, финансированием, страхованием или электронной коммерцией; или

b) деятельность, связанную со штаб-квартирой или координационным центром или аналогичными механизмами, обеспечивающими администрирование компании или группы, финансирование или другую поддержку; или

c) деятельность, которая порождает пассивный доход, такой как дивиденды, проценты и роялти, R (17) если в соответствии с законами или административной практикой этого Государства такой доход облагается налогом на льготных условиях и в связи с этим информация обрабатывается конфиденциально, что препятствует эффективному обмену информацией.

2. Для целей пункта 1 доход облагается налогом на преференциальных условиях в Договаривающемся государстве, если, помимо положений предшествующих статей настоящего Соглашения, какой-либо вид дохода:

a) освобожден от налога; или

b) облагается налогом у налогоплательщика, но подлежит налоговой ставке, которая ниже ставки, применимой к эквивалентному виду дохода, облагаемому налогом у аналогичных налогоплательщиков, являющихся резидентами этого Государства; или

c) получает выгоду от зачета, скидки или другой льготы или выгоды, которая прямо или косвенно предоставляется в отношении этого вида дохода, за исключением зачета за уплаченный иностранный налог. Антизлоупотребительные правила, касающиеся налогообложения у источника отдельных видов дохода 21.4 Следующее положение имеет своей целью отказать в предоставлении льгот по конкретным статьям конвенции, которые ограничивают налогообложение у источника, если операции были заключены с основной

целью получения этих льгот. Затронутыми статьями являются 10, 11, 12 и 21; положение должно

ОГРАНИЧЕНИЕ ПРАВА НА ЛЬГОТЫ ПО ДОГОВОРУ

быть незначительно изменено, как указано ниже, для рассмотрения конкретного вида дохода, охватываемого каждой из этих статей: Положения настоящей Статьи не применяются, если основной целью или одной из основных целей любого лица, участвующего в создании или уступке [Статья 10: «акций или других прав»; Статья 11: «долгового требования»; Статьи 12 и 21: «прав»], в отношении которых [Статья 10: «дивиденды»; Статья 11: «проценты»; Статья 12: «роялти» и Статья 21: «доход»] выплачивается, было использование преимуществ настоящей Статьи посредством такого создания или уступки.

Положения, направленные на преференциальные режимы, введенные после подписания конвенции 21.5 Государства могут пожелать предотвратить злоупотребления своими конвенциями, связанные с положениями, введенными Договаривающимся государством после подписания Конвенции. Следующее положение направлено на защиту Договаривающегося государства от необходимости предоставлять льготы по договору в отношении дохода, получающего выгоду от специального режима для определенных офшорных доходов, введенного после подписания договора: Льготы по Статьям 6–22 настоящей Конвенции не предоставляются лицам, имеющим право на какие-либо особые налоговые льготы в соответствии с:

a) законодательством любого из Государств, которое было определено в обмене нотами между Государствами; или R (17)

b) любым по существу аналогичным законом, принятым впоследствии.

b) Предыстория

15. Комитет рассмотрел, какие новые виды положений для Модельной налоговой конвенции могли бы быть уместными для обеспечения того, чтобы доход, освобожденный от налогообложения посредством вредоносных налоговых режимов, неправомерно не получал льгот по налоговым конвенциям.

16. В рамках этой работы было предложено несколько возможных положений. Некоторые делегаты выступали за включение всеобъемлющего положения об ограничении льгот. Другие делегаты возражали против включения такого положения, предпочитая подход, применяемый к каждой статье в отдельности, к тем положениям, которые с наибольшей вероятностью могут быть предметом злоупотреблений. Было решено, что эти два подхода не обязательно должны быть альтернативами, и что оба могут быть включены, дополняя друг друга в Конвенции. Было также согласовано, что соответствующая часть Комментария к Статье 1 должна быть переработана для включения некоторых положений, предложенных в ходе работы по этому вопросу.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

5. ОГРАНИЧЕНИЕ ЛЬГОТ ПО НАЛОГОВЫМ КОНВЕНЦИЯМ ПОСЛЕ ВВЕДЕНИЯ НОВОГО РЕЖИМА

17. Еще одним вопросом, рассмотренным Комитетом, было то, как обеспечить, чтобы в случае, если страна, являющаяся стороной налоговой конвенции, вводит меры, приводящие к вредоносной налоговой конкуренции после заключения налоговой конвенции, льготы по конвенции не предоставлялись неправомерно в отношении дохода, охватываемого такими мерами. Рассмотрение положений, предложенных делегатами в отношении предыдущего вопроса, показало, что большинство из них были бы эффективны как в отношении режимов, существовавших на момент вступления конвенции в силу, так и в отношении новых режимов, введенных позднее. Однако такие положения могут не быть включены в конвенцию, если на момент заключения конвенции не существовало вредоносного преференциального режима.

a) Изменения, принятые Комитетом

18. Комитет обсудил возможность включения в Конвенцию так называемой «переключающей оговорки» (switch-over clause) для рассмотрения вредоносных преференциальных режимов, введенных после подписания конвенции.

19. В ходе этого обсуждения Комитет обсудил достоинства такой оговорки и рассмотрел предложение о включении такого положения в Статью 23 A. После обсуждения было согласовано,

что предложенное положение не должно быть включено в Статью 23 A, но что Комментарий может включать R (17) предложение о принятии такой оговорки и может предоставить пример.

20. Поэтому Комитет принял следующее изменение, которое должно быть внесено в Комментарий к Статьям 23 A и 23 B: Добавить следующий пункт 31.1 в Комментарии к Статьям 23 A и 23 B: 31.1 Один из примеров, когда пункт 2 может быть так изменен, это случай, когда Государство, которое обычно применяет метод освобождения, считает, что этот метод не должен применяться к видам дохода, которые получают выгоду от преференциального налогового режима в другом Государстве по причине налоговой меры, которая была введена в этом Государстве после даты подписания Конвенции. Для включения этих видов дохода пункт 2 может быть изменен следующим образом:

2. Если резидент Договаривающегося государства получает вид дохода, который

a) в соответствии с положениями Статей 10 и 11 может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, или

b) в соответствии с положениями настоящей Конвенции может облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, но который получает

ОГРАНИЧЕНИЕ ПРАВА НА ЛЬГОТЫ ПО ДОГОВОРУ

преференциальный налоговый режим в этом другом Государстве по причине налоговой меры

i) которая была введена в другом Договаривающемся государстве после даты подписания Конвенции, и ii) в отношении которой это Государство уведомило компетентные органы другого Договаривающегося государства до получения такого вида дохода и после консультации с этим другим Государством о том, что этот пункт должен применяться, первое упомянутое Государство разрешает вычет из налога на доход этого резидента суммы, равной налогу, уплаченному в этом другом Государстве. Однако такой вычет не должен превышать ту часть налога, рассчитанную до предоставления вычета, которая относится к такому виду дохода, полученного из этого другого Государства.

6. РАЗЪЯСНЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ФАКТИЧЕСКОЕ ПРАВО НА ДОХОД»

a) Изменения, принятые Комитетом

21. Комитет принял следующие изменения, направленные на разъяснение значения понятия «фактическое право на доход» (beneficial ownership) в Комментарии к Статьям 10, 11 и 12: R (17) Replace paragraph 12 of the Commentary on Article 10 with the following new paragraphs (changes to the existing text of the Commentary appear in bold italics for additions and strikethrough for deletions):

12. The requirement of beneficial ownership was introduced in paragraph 2 of Article 10 to clarify the meaning of the words ‘paid...to a resident’ as they are used in paragraph 1 of the Article. It makes plain that the State of source is not obliged to give up taxing rights over dividend income merely because that income was immediately received by a resident of a State with which the State of source had concluded a convention. The term ‘beneficial owner’ is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance. 12.1 Where an item of income is received by a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the immediate recipient of the income as a resident of the other Contracting State. The

OECD MODEL CONVENTION

immediate recipient of the income in this situation qualifies as a resident but no potential double taxation arises as a consequence of that status since the recipient is not treated as the owner of the income for tax purposes in the State of residence. It would be equally inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State, otherwise than through an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned. For these reasons, the report from the Committee on Fiscal Affairs entitled ‘Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies’2 concludes that a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income

concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties. 12.2 Subject to other conditions imposed by the Article, the limitation of tax in the State of source is not available when an intermediary, such as an agent or nominee located in a Contracting State or in a third State, is interposed between the beneficiary and the payer but the beneficial owner is a resident of the other Contracting State. (The text of the Model was amended in 1995 to clarify this point, which has been the consistent position of all member countries). States which wish to make this more explicit are free to do so during bilateral negotiations. R (17) Заменить пункт 8 Комментария к Статье 11 следующими новыми пунктами:

8. Требование о наличии фактического права на доход было введено в пункте 2 Статьи 11 для разъяснения значения слов «выплачено резиденту», используемых в пункте 1 Статьи. Оно ясно показывает, что Государство источника не обязано отказываться от прав на налогообложение процентного дохода лишь потому, что этот доход был немедленно получен резидентом Государства, с которым Государство источника заключило конвенцию. Термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» (beneficial owner) не используется в узком техническом смысле, скорее, его следует понимать в его контексте и в свете цели и задач Конвенции, включая устранение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. 8.1 Устранение или освобождение в отношении вида дохода предоставляется Государством источника резиденту другого Договаривающегося государства для полного или частичного избежания двойного налогообложения, которое в противном случае возникло бы в результате одновременного налогообложения этого дохода Государством резидентства. Если вид дохода получен резидентом Договаривающегося государства, действующего в качестве агента или номинального держателя, это было бы несовместимо с целью и задачами Конвенции для Государства источника предоставлять устранение или освобождение лишь на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося государства. Непосредственный получатель дохода в этой ситуации квалифицируется как резидент, но потенциальное двойное налогообложение не возникает в результате такого статуса, поскольку получатель не рассматривается как владелец дохода для целей налогообложения в Государстве резидентства. Было бы в равной степени несовместимо с целью и задачами Конвенции для Государства источника предоставлять устранение или освобождение, если резидент Договаривающегося государства, иным образом, чем через отношения агентства или номинального держателя, просто выступает в качестве кондуита для другого лица, которое фактически получает доход. По этим причинам отчет Комитета по налоговым вопросам под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»3 пришел к выводу, что кондуитная компания обычно не может рассматриваться в качестве лица, имеющего фактическое право на доход, если, будучи формальным владельцем, она на практике обладает очень ограниченными полномочиями, которые делают ее, в отношении соответствующего дохода, простым фидуциарием или администратором, действующим от имени заинтересованных сторон. 8.2 При соблюдении других условий, налагаемых Статьей, ограничение налога в Государстве источника не предоставляется, если посредник, такой как агент или номинальный держатель, находящийся в Договаривающемся государстве или в третьем Государстве, выступает посредником между бенефициаром и плательщиком, но лицо, имеющее фактическое право на доход, является резидентом другого Договаривающегося государства. (Текст Модели был изменен в 1995 году для разъяснения этого момента, что является последовательной позицией всех стран-членов). Государства, желающие сделать это более явным, могут сделать это в ходе двусторонних переговоров. R (17) Replace paragraph 4 of the Commentary on Article 12 with the following new paragraphs:

4. The requirement of beneficial ownership was introduced in paragraph 1 of Article 12 to clarify how the Article applies in relation to payments made to intermediaries. It makes plain that the State of source is not obliged to give up taxing rights over royalty income merely because that income was immediately received by a resident of a State with which the State of source had concluded a convention. The term ‘beneficial owner’ is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance. 4.1 Relief or exemption in respect of an item of income is granted by the State of source to a resident of the other Contracting State to avoid in whole or in part the double taxation that would otherwise arise from the

concurrent taxation of that income by the State of residence. Where an item of income is received by a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the immediate recipient of the income as a resident of the other Contracting State. The immediate recipient of the income in this situation qualifies as a resident but no potential double taxation arises as a consequence of that status since the recipient is not treated as the owner of the income for tax purposes in the State of residence. It would be equally inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State, otherwise than through an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned. For these reasons, the report from the Committee on Fiscal Affairs entitled 'Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies'4 concludes that a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner, it has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties. 4.2 Subject to other conditions imposed by the Article, the exemption from tax in the State of source is not available when an intermediary, such as an agent or nominee, is R (17) interposed between the beneficiary and the payer, unless in those cases where the beneficial owner is a resident of the other Contracting State. (The text of the Model was amended in 1995 to clarify this point, which has been the consistent position of all member countries). States which wish to make this more explicit are free to do so during bilateral negotiations.

b) Предыстория

22. Комитет обсудил различные варианты, касающиеся разъяснения понятия «фактическое право на доход» (beneficial ownership). Некоторые делегаты отметили, что тест на наличие фактического права на доход во многом зависит от фактов и обстоятельств конкретного случая, и поэтому трудно разработать общеприменимое определение этого понятия. Большинство делегатов по-прежнему придерживались мнения, что было бы полезно дополнительно разъяснить это понятие. Было отмечено, что любое дополнение к Комментарию должно быть сформулировано нейтральным образом, чтобы избежать непреднамеренного ограничения понятия. Значение лица, имеющего фактическое право на доход

23. Модельная конвенция не содержит определения термина «лицо, имеющее фактическое право на доход» (beneficial owner). Комментарий указывает, что посредник, такой как агент или номинальный держатель, не является лицом, имеющим фактическое право на доход, но в остальном не разъясняет значение этого термина. В отсутствие более исчерпывающего разъяснения концепция фактического права на доход (beneficial ownership) представляет ряд трудностей в толковании и применении. Хотя очевидно, что использование этой концепции исключает формальное юридическое владение в качестве критерия для определения права на льготы по конвенции, менее очевидно, что подразумевается под существенной связью с потоком дохода в случае, когда различные интересы в доходе принадлежат разным сторонам, каждая из которых, согласно общему праву, может рассматриваться как обладающая некоторыми атрибутами владения.

Доклад об использовании кондуитных компаний

24. Пункт 14 b) отчёта Комитета по налоговым вопросам 1987 г. под названием «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитных компаний»5 обсуждал применение требования фактического права на доход в случаях злоупотребления: ОЭСР включила в свою пересмотренную Модель 1977 г. положения, исключающие в определённых случаях получение льгот по договору лицами, не имеющими на них права, посредством «кондуитной компании». [...] R (17)

b) Статьи 10–12 Модели ОЭСР отказывают в ограничении налога в государстве источника на дивиденды, проценты и роялти, если кондуитная компания не является «лицом, имеющим фактическое право на доход». Таким образом, ограничение не применяется, если, с экономической точки зрения, оно принесло бы выгоду лицу, не имеющему на него права, которое использовало кондуитную компанию в качестве посредника между собой и плательщиком дохода (пункты 12, 8 и 4 Комментария к Статьям 10, 11 и 12 соответственно). Комментарии упоминают случай номинального держателя или агента. Однако эти положения будут применяться также и к другим случаям, когда лицо заключает договоры или принимает

на себя обязательства, в соответствии с которыми оно выполняет функцию, аналогичную функциям номинального держателя или агента. Таким образом, кондуитная компания обычно не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если, хотя она и является формальным владельцем определённых активов, она обладает очень ограниченными полномочиями, что делает её простым доверенным лицом или администратором, действующим от имени заинтересованных сторон (скорее всего, акционеров кондуитной компании). На практике, однако, стране источника обычно будет трудно доказать, что кондуитная компания не является лицом, имеющим фактическое право на доход. Тот факт, что её основная функция заключается в владении активами или правами, сам по себе недостаточно для того, чтобы классифицировать её как простого посредника,

хотя это может указывать на необходимость дальнейшего изучения. Это изучение в любом случае будет крайне обременительным для страны источника, и даже страна резидентства кондуитной компании может не располагать необходимой информацией касательно акционеров кондуитной компании, отношений компании с акционерами или другими заинтересованными сторонами, а также процесса принятия решений в кондуитной компании. Таким образом, даже обмен информацией между страной источника и страной кондуитной компании может не решить проблему. Видимо, учитывая эти трудности, в Комментариях к Модели ОЭСР 1977 г. упоминалась возможность более конкретного определения в ходе двусторонних переговоров режима, применимого к таким компаниям (ср. пункт 22 Комментария к Статье 10).

Примечания

1. Эти два доклада воспроизведены в Томе II на страницах R(5)-1 и R(6)-1.

2. Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.

3. Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.

4. Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.

5. Воспроизведён в Томе II на странице R(6)-1.

R (17)

Вопросы квалификации по налоговым конвенциям, возникающие в связи с электронной коммерцией (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 7 ноября 2002 г.)

Оглавление

1. Введение ..... **R(18)-2**
2. Обзор доклада ..... **R(18)-2**
3. Прибыль от предпринимательской деятельности и роялти ..... **R(18)-3**
a) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за использование или право использования авторского
права ..... **R(18)-4**
b) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за
ноу-хау ..... **R(18)-6**
c) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за использование или право использования промышленного,
коммерческого или научного оборудования ..... **R(18)-11**
4. Предоставление услуг ..... **R(18)-13**
5. Технические услуги ..... **R(18)-14**
6. Смешанные платежи ..... **R(18)-17**
Примечания ..... **R(18)-18**
R (18) ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Изменения в Комментарий к Статье 12 Модельной
налоговой конвенции ОЭСР ..... **R(18)-19**
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Анализ различных категорий типичных операций
электронной коммерции ..... **R(18)-23**
ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Замечания Греции и Испании ..... **R(18)-38**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

1. ВВЕДЕНИЕ

1. В январе 1999 г. в рамках последующих мероприятий по итогам Оттавской конференции в ноябре 1998 г. под названием «Мир без границ – Реализация потенциала электронной коммерции» Комитет по налоговым вопросам учредил Техническую консультативную группу (TAG) по вопросам квалификации по налоговым конвенциям, возникающим в связи с электронной коммерцией, с общим мандатом «изучить квалификацию различных видов платежей в электронной коммерции в соответствии с налоговыми конвенциями с целью предоставления необходимых разъяснений в Комментарии». Эта Группа состояла из представителей деловых кругов и налоговых органов стран ОЭСР и стран, не входящих в ОЭСР.

2. Окончательный доклад TAG был опубликован 1 февраля 2001 г.1 В докладе описывались различные вопросы квалификации по налоговым конвенциям, выявленные Группой, и излагались мнения Группы по этим вопросам; в нём также содержался анализ различных категорий типичных операций электронной коммерции. В докладе содержалась рекомендация Рабочей группе ОЭСР № 1 по налоговым конвенциям и связанным вопросам «…выпустить документ, разъясняющий, в соответствии с разделом 3 настоящего доклада, как следует решать различные вопросы квалификации по налоговым конвенциям, возникающие в связи с электронной коммерцией…» и предлагалось Рабочей группе «…принять во внимание предложения по изменению Комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которые включены в настоящий доклад».

3. Комитет по налоговым вопросам через свою Рабочую группу № 1 впоследствии подробно изучил доклад TAG. Он счёл выводы и предложения R (18) TAG весьма убедительными. Поэтому он решил последовать рекомендации TAG и принял 2 настоящий доклад, который в значительной степени воспроизводит доклад TAG и в целом принимает предложения TAG по изменениям в Комментарий к Статье 12.

4. Комитет выражает благодарность членам TAG за их ценную работу и вклад в разъяснение того, как действующие налоговые конвенции применяются в контексте электронной коммерции.

2. ОБЗОР ДОКЛАДА

5. Настоящий доклад разделён следующим образом:

– Разделы 1–4 содержат описание различных вопросов квалификации по налоговым конвенциям, которые могут возникнуть в электронной коммерции, а также выводы Комитета относительно того, как решать эти вопросы;

– Приложение 1 воспроизводит все изменения к Комментариям к Модельной налоговой конвенции, предложенные в настоящем докладе;

ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ ПО НАЛОГОВЫМ КОНВЕНЦИЯМ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИЕЙ

– Приложение 2 содержит иллюстративный перечень типичных операций электронной коммерции с выводами Комитета относительно того, как платежи, возникающие из этих операций, должны квалифицироваться для целей налоговых конвенций (этот перечень аналогичен тому, который включён в Приложение 2 доклада TAG);

6. На протяжении настоящего доклада, как правило, предполагается, что платежи, о которых идёт речь, получены в ходе осуществления предпринимательской деятельности, независимо от того, осуществляют ли сами плательщики предпринимательскую деятельность. Из этого следует, что все эти платежи могут подпадать под действие Статьи 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая регулирует прибыль от предпринимательской деятельности. Однако некоторые платежи могут быть исключены из сферы действия Статьи 7 правилом пункта 7 Статьи 7, которое отдаёт приоритет любой другой Статье, прямо регулирующей конкретный вид дохода. Одной из таких Статей является Статья 12, касающаяся роялти. По этим причинам платежи, упомянутые в настоящем докладе, не должны рассматриваться как подпадающие под действие Статьи 21, которая регулирует прочие доходы.

3. ПРИБЫЛЬ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И РОЯЛТИ

7. Определение роялти, содержащееся в настоящее время в пункте 2 Статьи 12 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, гласит следующее: Термин «роялти», используемый в настоящей

Статье, означает платежи любого рода, полученные в качестве вознаграждения за использование или за право использования любого авторского права на литературные, художественные или научные произведения, включая кинофильмы, любого патента, торговой марки, образца или модели, плана, секретной формулы или процесса, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта. R (18)

8. В Конвенции об избежании двойного налогообложения ОЭСР 1977 г. это определение также включало «платежи […] за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», и некоторые двусторонние конвенции до сих пор включают это прежнее определение роялти.

9. В этом разделе анализируются вопросы классификации, возникающие из возможного применения различных элементов этих двух определений к платежам, осуществляемым в операциях электронной коммерции. В нём также рассматриваются вопросы классификации, возникающие из альтернативных положений конвенции, которые касаются предоставления услуг или технических услуг.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

а) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за использование или право использования авторского права

Анализ и выводы

10. Один из наиболее важных вопросов квалификации, возникающих в электронной коммерции, – это различие между прибылью от предпринимательской деятельности и той частью определения «роялти» в конвенции, которая касается платежей за использование или право использования авторского права. Приведённые ниже выводы о том, как следует решать этот вопрос, полностью соответствуют позиции, уже изложенной в пунктах 14–14.2 Комментария к Статье 12 в отношении платежей за программное обеспечение.

11. Поскольку определение роялти применяется к «платежам за» любой из различных пунктов, перечисленных в этом определении, основной вопрос, который необходимо решить в любой данной операции, – это идентификация того, за что производится платёж. Согласно соответствующему законодательству некоторых стран, операции, позволяющие клиенту электронно загружать компьютерные программы или иной цифровой контент, могут приводить к использованию авторского права клиентом, например, потому что по договору предоставляется право на создание одной или нескольких копий цифрового контента. Если существенное вознаграждение производится за что-то иное, чем использование или право использования прав на авторское право (например, за приобретение других видов договорных прав, данных или услуг), и использование авторского права ограничено теми правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и работы на компьютере клиента, в сети или на другом устройстве хранения, воспроизведения или отображения, такое использование авторского права не R (18) должно влиять на анализ характера платежа для целей конвенции. Так, например, обстоит дело, когда платёж производится лицом за загрузку и эксплуатацию копии компьютерной программы. Хотя электронная загрузка программы может представлять или не представлять собой использование авторского права пользователем (в отличие от провайдера) в зависимости от соответствующего авторского права и договорных отношений, это возможное использование авторского права не является тем, за что, по существу, производится платёж.

12. В случае операций, позволяющих клиенту электронно загружать цифровые продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст), платёж производится для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, для собственного использования или потребления приобретателем.3 Именно это представляет собой то, за что, по существу, производится платёж. В той мере, в какой акт копирования цифрового сигнала на жёсткий диск клиента или другие непостоянные носители (включая передачу на другие устройства хранения, воспроизведения или отображения) представляет собой использование авторского права клиентом согласно соответствующему законодательству и договорным отношениям, это всего лишь случайная часть процесса захвата и хранения цифрового сигнала. Эта случайная часть не имеет значения для целей классификации, поскольку она не соответствует существенному вознаграждению за платёж (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме

цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей определения роялти в конвенции.

Изменения в Комментарий

13. На основании этого анализа Комитет пришел к выводу, что следующие изменения должны быть внесены в Комментарий к статье 12 Модельной налоговой конвенции ОЭСР: Добавить следующие пункты 17.1 – 17.4 сразу после пункта 17 Комментария к статье 12: 17.1 Принципы, изложенные выше в отношении платежей за программное обеспечение, также применимы в отношении сделок, касающихся других видов цифровых продуктов, таких как изображения, звуки или текст. Развитие электронной коммерции многократно увеличило число таких сделок. При решении вопроса о том, являются ли платежи, возникающие в результате этих сделок, роялти, основным вопросом, который необходимо решить, является определение того, за что по существу производится платеж. 17.2 Согласно соответствующему законодательству некоторых стран, сделки, которые позволяют клиенту электронно загружать цифровые продукты, могут повлечь за собой использование авторского права клиентом, например, потому что право на создание одной или нескольких копий цифрового контента предоставляется по договору. Если вознаграждение по существу предназначено для чего-либо иного, чем использование или право использования прав в отношении авторского права (например, для приобретения других типов договорных прав, данных или услуг), и использование авторского права ограничено такими правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и работы на компьютере клиента, в сети или на другом устройстве хранения, воспроизведения или отображения, такое использование авторского права не должно влиять на анализ характера платежа для целей применения определения «роялти». R (18) 17.3 Это относится к сделкам, которые позволяют клиенту (который может быть предприятием) электронно загружать цифровые продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного использования или наслаждения. В этих сделках платеж по существу предназначен для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, и, следовательно, не является роялти, а подпадает под действие статьи 7 или статьи 13, в зависимости от обстоятельств. В той мере, в какой акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другие непостоянные носители информации подразумевает использование авторского права клиентом согласно соответствующему законодательству и договорным соглашениям, такое копирование является лишь средством, с помощью которого цифровой сигнал захватывается и сохраняется. Такое использование авторского права не имеет значения для целей классификации, поскольку оно не соответствует тому, за что по существу производится платеж (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей определения роялти. Также не было бы оснований классифицировать такие сделки как «роялти», если согласно соответствующему законодательству и договорным соглашениям создание копии рассматривается как использование авторского права поставщиком, а не клиентом. 17.4 Напротив, сделки, в которых основным вознаграждением за платеж является предоставление права на использование авторского права в цифровом продукте, который электронно загружается для этой цели, будут приводить к роялти. Это было бы, например, в случае с издателем книги, который заплатил бы за приобретение права на воспроизведение изображения, защищенного авторским правом, которое он электронно загрузил бы для целей включения его на обложку книги, которую он издает. В этой сделке основным вознаграждением за платеж является приобретение прав на использование авторского права в цифровом продукте, т.е. права на воспроизведение и распространение изображения, а не просто за приобретение цифрового контента.

b) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за ноу-хау

Анализ и выводы

14. Хотя сделки электронной коммерции, приводящие к выплатам за ноу-хау, относительно редки, в некоторых сделках необходимо различать, является ли платеж вознаграждением за предоставление услуг или предоставление ноу-хау (т.е. информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта). R (18)

15. Пункт 11 Комментария к статье 12 указывает на следующие ключевые элементы для идентификации сделок по предоставлению ноу-хау:

– согласно АНБППИ [Ассоциация бюро по защите промышленной собственности], ноу-хау – это «нераскрытая техническая информация, которая необходима для промышленного воспроизводства продукта или процесса, непосредственно и в тех же условиях; поскольку оно получено из опыта, ноу-хау представляет собой то, что производитель не может узнать из простого изучения продукта и простого знания прогресса техники»;

– «В договоре ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой, чтобы она могла использовать их в своих интересах, свои специальные знания и опыт, которые остаются нераскрытыми для общественности»;

– в договоре ноу-хау «передающая сторона не обязана принимать какое-либо участие в применении формулы ... и ... не гарантирует ее результатов»;

– предоставление ноу-хау должно отличаться от «предоставления услуг, при котором одна из сторон обязуется использовать обычные навыки своей профессии для выполнения работы самостоятельно для другой стороны».

16. Пункт также включает следующие примеры платежей, которые не должны рассматриваться как полученные в качестве вознаграждения за предоставление ноу-хау, а скорее, за предоставление услуг:

– платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание;

– платежи за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии;

– платежи за чистую техническую помощь; и

– платежи за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером.

17. Применяя эти критерии и примеры к сделкам электронной коммерции, Комитет пришел к выводу, что, например, онлайн-консультации, общение с техническими специалистами и использование базы данных для устранения неполадок явно будут включать фактическое выполнение услуг по требованию, а не предоставление ноу-хау.

18. Различие между платежами за оказанные услуги и платежами за предоставление ноу-хау иногда может вызывать практические трудности. Страны использовали различные критерии для решения этих трудностей, и ниже приведены примеры критериев, разработанных для этой цели:

– Как правило, по договору о предоставлении ноу-хау:

a) «продукт» (т.е. знания, информация, техника, формула, навыки, процесс, план и т.д.), который уже был создан или разработан, или уже существует, передается; R (18)

b) продукт, являющийся предметом договора, передается для использования покупателем (т.е. поставляется); и

c) за исключением случая отчуждения, когда продавец полностью отказывается от любых дальнейших интересов в продукте, право собственности на продукт остается у продавца. Все, что приобретается покупателем, – это право на использование продукта. В соответствии с условиями договора продавец сохраняет за собой право использовать продукт сам и передавать его другим.

– Напротив, в договоре, предусматривающем оказание услуг, как правило:

d) подрядчик обязуется выполнить услуги, которые приведут к созданию, разработке или появлению продукта (который может быть или не быть ноу-хау);

e) в процессе разработки продукта подрядчик будет применять существующие знания, навыки и опыт – не происходит передачи (т.е. поставки) ноу-хау от подрядчика покупателю как таковой, а происходит использование подрядчиком своих знаний для собственных целей; и

f) продукт, созданный в результате услуг, принадлежит покупателю для его использования без необходимости получения каких-либо дальнейших прав в отношении продукта. Однако в процессе оказания услуг подрядчик в большинстве случаев также производит в качестве побочного продукта работу (например, план, дизайн, спецификацию, отчет и т.д., которые могут содержать знания и т.д., не известные покупателю и которые могут быть или не быть защищены патентами и т.д.), в которой будет существовать авторское право. Если специально не оговорено иное, подрядчик является владельцем такого авторского права, и покупатель или

любое другое лицо по закону лишены возможности использовать собственность, в которой существует авторское право, для любых целей, кроме той, для которой она была изначально предназначена, без предварительного получения одобрения подрядчика. Это не изменит характера договора, который останется договором на оказание услуг.

– Еще одним фактором является уровень затрат, т.е. как уровень, так и характер расходов, понесенных продавцом:

g) в большинстве случаев, связанных с поставкой уже существующего ноу-хау, поставщику, по-видимому, не потребуется делать намного больше, чем копировать существующий материал. С другой стороны, договор на оказание услуг в большинстве случаев будет включать значительно больший уровень расходов. R (18)

h) договор на оказание услуг, в зависимости от характера оказываемых услуг, будет включать такие статьи расходов подрядчика, как оклады и заработная плата сотрудникам, занимающимся исследованиями, проектированием, тестированием, черчением и другими сопутствующими видами деятельности, платежи субподрядчикам за выполнение аналогичных услуг и т.д.

– Все эти факторы указывают на одну главную отличительную особенность ноу-хау – то, что это актив, и, как таковой, это то, что уже существует и не является чем-то, что было создано в соответствии с конкретным договором.

19. Что касается конкретного случая договора, предусматривающего предоставление поставщиком информации, касающейся компьютерного программирования, Комитет пришел к выводу, что, как правило, платеж будет считаться произведенным в качестве вознаграждения за предоставление такой информации, составляющей ноу-хау, только в том случае, если он производится для приобретения информации, составляющей идеи и принципы, лежащие в основе программы, таких как логика, алгоритмы или языки или методы программирования, при условии, что эта информация предоставляется с условием нераскрытия ее клиентом без разрешения и подлежит любой доступной защите коммерческой тайны.

Changes to the Commentary

20. Комитет счел целесообразным предоставить более подробные указания в Комментарии, на основе вышеуказанных критериев и факторов, относительно различия, которое должно проводиться между платежами за предоставление ноу-хау и платежами за предоставление услуг. Поэтому он пришел к выводу, что следующие изменения должны быть внесены в Комментарий к статье 12 Модельной налоговой конвенции ОЭСР: Заменить пункт 11 Комментария к статье 12 следующими пунктами 11 – 11.5 (дополнения к существующему тексту пункта 11 выделены **полужирным курсивом**):

11. В классификации как роялти платежей, полученных в качестве вознаграждения за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, пункт 2 ссылается на концепцию «ноу-хау». Различные специализированные органы и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не отличаются. Одно из таких определений, данное «Ассоциацией бюро по защите промышленной собственности» (АНБППИ), гласит, что «ноу-хау – это вся **нераскрытая техническая информация, независимо от того, может ли она быть запатентована или нет**, которая необходима для промышленного воспроизводства продукта или процесса, непосредственно и в тех же условиях; поскольку оно получено из опыта, ноу-хау представляет собой то, что производитель не может узнать из простого изучения продукта и простого знания прогресса техники». R (18) 11.1 В договоре ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой, чтобы она могла использовать их в своих интересах, свои специальные знания и опыт, которые остаются нераскрытыми для общественности. Признается, что передающая сторона не обязана сама принимать какое-либо участие в применении формул, предоставленных лицензиату, и что она не гарантирует результата их использования. 11.2 Этот тип договора таким образом отличается от договоров на предоставление услуг, при которых одна из сторон обязуется использовать обычные навыки своей профессии для выполнения работы самостоятельно для другой стороны. Платежи, производимые по последним договорам, как правило, подпадают под действие статьи 7. 11.3 Необходимость различать эти два типа платежей, а именно платежи за поставку ноу-хау и платежи за предоставление услуг, иногда вызывает практические трудности. Следующие критерии имеют значение для проведения такого различия:

– Договоры на поставку ноу-хау касаются информации того вида, который описан в пункте 11, **которая уже существует, или касаются поставки информации такого типа после ее разработки или создания** и включают конкретные положения, касающиеся конфиденциальности этой информации.

– В случае договоров на предоставление услуг поставщик обязуется выполнить услуги, которые могут потребовать использования этим поставщиком специальных знаний, навыков и опыта, но не передачу таких специальных знаний, навыков или опыта другой стороне.

– В большинстве случаев, связанных с поставкой ноу-хау, **как правило, поставщику по договору не потребуется делать намного больше, чем поставлять существующую информацию или воспроизводить существующий материал**. С другой стороны, договор на оказание услуг в большинстве случаев будет включать значительно больший уровень расходов со стороны поставщика для выполнения своих договорных обязательств. Например, поставщик, в зависимости от характера оказываемых услуг, может нести расходы на оклады и заработную плату сотрудникам, занимающимся исследованиями, проектированием, тестированием, черчением и другими сопутствующими видами деятельности, или платежи субподрядчикам за выполнение аналогичных услуг. 11.4 Примеры платежей, которые, следовательно, не должны рассматриваться как полученные в качестве вознаграждения за предоставление ноу-хау, а скорее, за предоставление услуг, включают: R (18)

– платежи, полученные в качестве вознаграждения за послепродажное обслуживание,

– платежи за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии,

– платежи за чистую техническую помощь,

– платежи за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, и

– платежи за консультации, предоставляемые в электронном виде, за электронную связь с техническими специалистами или за доступ через компьютерные сети к базе данных для устранения неполадок, такой как база данных, которая предоставляет пользователям программного обеспечения неконфиденциальную информацию в ответ на часто задаваемые вопросы или распространенные проблемы, возникающие часто. 11.5 В конкретном случае договора, предусматривающего предоставление поставщиком информации, касающейся компьютерного программирования, как правило, платеж будет считаться произведенным в качестве вознаграждения за предоставление такой информации, составляющей ноу-хау, только в том случае, если он производится для приобретения информации, составляющей идеи и принципы, лежащие в основе программы, таких как логика, алгоритмы или языки или методы программирования, при условии, что эта информация предоставляется с условием нераскрытия ее клиентом без разрешения и подлежит любой доступной защите коммерческой тайны. 11.6 В деловой практике встречаются договоры, охватывающие как ноу-хау, так и предоставление технической помощи. Одним из примеров таких договоров, среди прочих, является франчайзинг, когда франчайзер передает свои знания и опыт франчайзи и, кроме того, предоставляет ему разнообразную техническую помощь, которая в определенных случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Надлежащий подход к смешанному договору, в принципе, заключается в том, чтобы разбить на основе информации, содержащейся в договоре, или путем разумного распределения всю сумму оговоренного вознаграждения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по договору, а затем применить к каждой такой определенной части соответствующий налоговый режим. Если, однако, одна часть того, что предоставляется, составляет безусловно основную цель договора, а другие части, предусмотренные в нем, носят лишь вспомогательный и в значительной степени несущественный характер, то представляется возможным применить ко всей сумме вознаграждения режим, применимый к основной части. [пункт 45 ниже содержит предложенные изменения к этому последнему предложению]

c) Прибыль от предпринимательской деятельности и платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования R (18) Анализ и выводы

21. Как уже упоминалось, ряд двусторонних конвенций включают определение роялти, которое охватывает «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого

или научного оборудования», хотя эти слова больше не содержатся в определении действующей Модельной налоговой конвенции ОЭСР.4

i) Цифровые продукты

22. Первый вопрос заключается в том, могут ли слова «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» применяться к платежам за ограниченное по времени использование цифрового продукта (например, категория 5, касающаяся лицензий на программное обеспечение с ограниченным сроком действия и других лицензий на цифровую информацию).

23. Комитет пришел к выводу, что платежи за такое использование цифровых продуктов не могут рассматриваться как платежи «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования»5. Государства-члены пришли к такому выводу главным образом потому, что цифровые продукты не считаются «оборудованием», поскольку слово «оборудование» относится только к материальному продукту.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

(и тот факт, что цифровой продукт предоставляется на материальном носителе, не изменит того, что предметом сделки является приобретение прав на использование цифрового контента, а не прав на использование материального носителя). Дополнительные причины, которые, в зависимости от обстоятельств, могут применяться ко всем или некоторым платежам за ограниченное по времени использование цифрового продукта, заключаются в следующем:

– поскольку цифровые продукты не могут рассматриваться как «оборудование», так как слово «оборудование» в контексте определения роялти относится к имуществу, которое предназначено быть вспомогательным элементом в промышленном, коммерческом или научном процессе, и, следовательно, не может применяться к имуществу, такому как музыкальный или видео компакт-диск, который используется сам по себе;

– поскольку такие продукты нельзя рассматривать как «промышленные, коммерческие или научные», по крайней мере, когда они предоставляются частному потребителю. Исходя из характера этих продуктов или цели их приобретения пользователями, продукты, такие как игры, музыка или видео, не могут считаться «промышленными, коммерческими или научными» (как показывают эти примеры, две предыдущие причины были бы в первую очередь актуальны, если платеж производится частным потребителем); или

– поскольку платежи, связанные с этим типом сделок, как правило, не могут рассматриваться как «за использование или право использования» продукта, поскольку эти слова не относятся к платежу, произведенному для окончательного приобретения имущества, предназначенного для краткосрочного использования, что имеет место для большинства таких продуктов, например, когда кто-либо приобретает компакт-диск с видеоигрой, запрограммированной на то, чтобы стать непригодной для использования R (18) по истечении определенного периода времени.

ii) Компьютерное оборудование

24. В ряде сделок возникает вопрос, используется ли материальное компьютерное оборудование (аппаратное обеспечение) клиентом таким образом, чтобы соответствующий платеж мог быть квалифицирован как «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» (см. категории 7, 8, 9, 11 и 13 в Приложении 2).

25. Такая квалификация явно уместна, например, когда платеж предназначен для аренды компьютера, а не для услуг. Факторы, которые могут указывать на аренду оборудования в отличие от договора об оказании услуг, включают:

– клиент физически владеет имуществом,

– клиент контролирует имущество,

– поставщик не использует имущество одновременно для оказания значительных услуг организациям, не связанным с получателем услуг.

ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ ДОГОВОРОВ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ИЗ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

26. Это неисчерпывающий перечень факторов. Все соответствующие факты, касающиеся существа сделки, должны быть приняты во внимание при определении того, является ли соглашение договором на оказание услуг или арендой.

27. В случае сделок с поставщиками услуг приложений Комитет пришел к выводу, что эти сделки должны, как правило, приводить к доходу от услуг, а не к арендным платежам. В типичной сделке поставщик услуг использует программное обеспечение для предоставления услуг клиентам, обслуживает программное обеспечение по мере необходимости, владеет оборудованием, на которое загружено программное обеспечение, предоставляет доступ многим клиентам к одному и тому же оборудованию и имеет право обновлять и заменять программное обеспечение по своему усмотрению. Клиент может не иметь владения или контроля над программным обеспечением или оборудованием, будет получать доступ к программному обеспечению одновременно с другими клиентами и может платить вознаграждение, основанное на объеме транзакций, обрабатываемых программным обеспечением.

28. Аналогичным образом, сделки по хранению данных должны рассматриваться как сделки по оказанию услуг. Поставщик использует компьютерное оборудование для предоставления услуг по хранению данных клиентам, владеет и обслуживает оборудование, на котором хранятся данные, предоставляет доступ многим клиентам к одному и тому же оборудованию и имеет право удалять и заменять оборудование по своему усмотрению. Клиент не будет иметь владения или контроля над оборудованием и будет использовать оборудование одновременно с другими клиентами.

4. ОКАЗАНИЕ УСЛУГ

Анализ и выводы R (18)

29. Хотя Модельная налоговая конвенция ОЭСР не рассматривает отдельно платежи за оказание услуг, различие между этими платежами и платежами, произведенными в качестве возмещения за приобретение имущества, имеет значение для некоторых двусторонних конвенций, а также для целей внутреннего налогового законодательства. Поэтому Комитет счел целесообразным обсудить различие между оказанием услуг и сделками, приводящими к приобретению имущества, отметив, что в предыдущем подразделе уже рассматривался конкретный вопрос о различении между арендой имущества и оказанием услуг.

30. Основное различие между, с одной стороны, сделкой, приводящей к приобретению имущества, и, с другой стороны, сделкой по оказанию услуг заключается в том, является ли возмещением за платеж приобретение имущества у поставщика. В этом отношении под сделкой, приводящей к приобретению имущества, следует понимать сделку, при которой цифровой продукт (такой как копия электронных данных, программное обеспечение, оцифрованная музыка или видеоизображения, а также другие формы цифровой информации и контента), независимо от того,

предоставляется ли он на материальном носителе или в форме цифрового сигнала, приобретается клиентом.

31. В общем случае, если клиент владеет соответствующим имуществом после сделки, но имущество не было приобретено у поставщика, то сделка должна рассматриваться как сделка по оказанию услуг. Например, если одна сторона привлекает другую сторону для создания объекта имущества, которым первая сторона будет владеть с момента его создания, то никакое имущество не будет приобретено первой стороной у другой, и сделка должна быть квалифицирована как оказание услуг.

32. Если, однако, одна сторона приобретает имущество у другой стороны, сделка тем не менее должна быть квалифицирована как сделка по оказанию услуг в той мере, в какой преобладающий характер сделки заключается в оказании услуг, а приобретение имущества является лишь вспомогательным. Это было бы так, например, когда само соответствующее имущество имеет небольшую внутреннюю стоимость, а поставщик создает ценность путем использования своих особых талантов и навыков для создания уникального результата для приобретателя. Онлайн-консультации или другие профессиональные услуги являются примером сделки электронной коммерции, которая, как правило, приводит к доходу от услуг. В этих сделках клиент обычно не приобретает какую-либо форму имущества у другой стороны. Если клиент все же приобретает имущество, такое как отчет, то, скорее всего, оно было создано специально для него и, возможно,

принадлежало клиенту с момента его создания. Если, однако, клиент приобретает ценный отчет или другое имущество, которое не было создано специально для этого клиента, то сделка может привести к доходу от продажи имущества. Например, R (18) продажа одного и того же инвестиционного отчета или другой высокоценной проприетарной информации многим клиентам должна рассматриваться как продажа имущества, а не как услуга. Даже если клиент получил отчет в электронном виде, загрузив его из базы данных отчетов, поддерживаемой на сервере поставщика, основным возмещением по-прежнему будет приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала для собственного использования или удовольствия приобретателя, а не получение услуги.

5. ТЕХНИЧЕСКИЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ

Анализ и выводы

33. Комитет рассмотрел, как различные платежи электронной коммерции будут рассматриваться в соответствии с альтернативными положениями договора, которые допускают налогообложение у источника «технических вознаграждений».

ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ ДОГОВОРОВ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ИЗ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

34. Хотя эти положения могут быть сформулированы по-разному, они часто включают следующее определение: Термин «технические вознаграждения», используемый в настоящей статье, означает платежи любого рода любому лицу, за исключением работника лица, производящего платежи, в качестве возмещения за любую услугу технического, управленческого или консультационного характера.

35. Альтернативные формулировки положений, касающихся технических вознаграждений, обычно ограничивают применение этих положений некоторыми категориями услуг, которые могут подпадать под сферу действия приведенного выше определения6. По этим причинам было решено ограничить анализ этим определением, чтобы попытаться прояснить пределы применения этих положений. При этом были отдельно рассмотрены три различных типа услуг, упомянутых в определении, а именно: технические услуги, управленческие услуги и консультационные услуги.

i) Технические услуги

36. Услуги носят технический характер, когда для их оказания требуются специальные навыки или знания, относящиеся к технической области. Хотя методы, связанные с прикладными науками или ремеслом, как правило, соответствовали бы таким специальным навыкам или знаниям, предоставление знаний, приобретенных в таких областях, как искусство или гуманитарные науки, как правило, нет (услуги по реставрации старинного произведения искусства являются примером исключения из этого общего правила). В качестве иллюстрации: хотя оказание инженерных услуг носило бы технический характер, услуги психолога — нет. R (18)

37. Тот факт, что технология используется при оказании услуги, не свидетельствует о том, носит ли услуга технический характер. Аналогичным образом, предоставление услуги с помощью технологических средств не делает услугу технической. Это особенно важно в среде электронной коммерции, поскольку технология, лежащая в основе Интернета, часто используется для предоставления услуг, которые сами по себе не являются техническими (например, предложение онлайн-услуг азартных игр через Интернет).

38. В этом отношении крайне важно определить, в какой момент используются специальные навыки или знания. Специальные навыки или знания могут использоваться при разработке или создании входов для бизнеса по оказанию услуг. Однако плата за оказание услуги не будет техническим вознаграждением, если только эти специальные навыки или знания не требуются при предоставлении услуги клиенту. Например, специальные навыки или знания потребуются для разработки программного обеспечения и данных, используемых в компьютерной игре, которые впоследствии будут использоваться для ведения деятельности, позволяющей потребителям играть в эту игру в Интернете за плату. Аналогичным образом, специальные навыки или знания используются для создания базы данных по устранению неполадок, за доступ к которой клиенты будут платить через Интернет. В этих примерах, однако,

соответствующие специальные навыки или знания не используются при предоставлении услуги, за которую взимается плата, то есть при предоставлении потребителю возможности играть в компьютерную игру или консультироваться с базой данных по устранению неполадок.

39. Многие категории сделок электронной коммерции аналогичным образом включают предоставление использования или доступа к данным и программному обеспечению (см., например, категории 7, 8, 9, 11, 13, 15, 16, 20 и 21 в Приложении 2). Однако услуга по предоставлению таких данных и программного обеспечения или функциональных возможностей этих данных или программного обеспечения за плату не является услугой технического характера. Тот факт, что разработка необходимых данных и программного обеспечения сама по себе может требовать значительных технических навыков, не имеет значения, поскольку услугой, предоставляемой клиенту, является не разработка этих данных и программного обеспечения (что вполне может быть сделано кем-то, кроме поставщика), а скорее услуга по предоставлению этих данных и программного обеспечения этому клиенту. Например, простое предоставление доступа к базе данных по устранению неполадок не потребует ничего, кроме наличия такой базы данных и необходимого программного обеспечения для доступа к ней. Следовательно, платеж, относящийся к предоставлению такого доступа, не будет относиться к услуге технического характера.

ii) Управленческие услуги

40. Услуги управленческого характера — это услуги, оказываемые при выполнении управленческих функций. Комитет не пытался дать определение управления для этой цели, но отметил, что этот термин должен иметь свое обычное деловое значение. Таким образом, он будет включать функции, связанные с тем, как ведется бизнес, в отличие от функций, связанных с ведением этого бизнеса. R (18) В качестве иллюстрации: хотя функции найма коммерческих агентов относились бы к управлению, функции, выполняемые этими агентами (т.е. продажа), — нет.

41. Комментарии в пунктах 37–39 выше также актуальны для целей разграничения управленческих услуг и услуг по предоставлению данных и программного обеспечения (даже если они связаны с управлением) или функциональных возможностей этих данных или программного обеспечения за плату. Тот факт, что эти данные и программное обеспечение могут использоваться клиентом при выполнении управленческих функций, или что разработка необходимых данных и программного обеспечения, а также управление бизнесом по их предоставлению клиентам сами по себе могут требовать значительной управленческой экспертизы, не имеет значения, поскольку услуга, предоставляемая клиенту, не является ни управлением бизнесом клиента, ни управлением бизнесом поставщика, ни разработкой этих данных и программного обеспечения (что вполне может быть сделано кем-то, кроме поставщика), а скорее предоставлением программного обеспечения и данных этому клиенту. Простое предоставление доступа к таким данным и программному обеспечению не требует ничего, кроме наличия такой базы данных и необходимого

программного обеспечения. Следовательно, платеж, относящийся к предоставлению такого доступа, не будет относиться к услуге управленческого характера.

iii) Консультационные услуги

42. «Консультационные услуги» относятся к услугам, заключающимся в предоставлении советов кем-либо, например, профессионалом, который обладает специальной квалификацией, позволяющей ему это делать. Было признано, что этот тип услуг пересекается с категориями технических и управленческих услуг в той степени, в какой последние типы услуг вполне могут быть предоставлены консультантом.

6. СМЕШАННЫЕ ПЛАТЕЖИ

Анализ и выводы

43. Существует ряд сделок электронной коммерции, в которых возмещение по платежу можно рассматривать как охватывающее различные элементы (например, сделки по обслуживанию программного обеспечения, описанные в категории 12). Они должны рассматриваться на основе принципов работы со смешанными договорами, которые изложены в пункте 11 Комментария к статье 12.

44. Было отмечено, однако, что последнее предложение пункта предусматривает, что «представляется возможным применять ко всей сумме возмещения режим, применимый к основной части», если «другие части [...] носят лишь вспомогательный и в значительной степени несущественный характер». Комитет счел, что было бы более практично, а также более последовательно с выводами, изложенными в недавно одобренных изменениях к Комментарию R (18) к статье 12, предусмотреть, что в таких обстоятельствах режим, применимый к основной части, должен, как правило, применяться ко всему возмещению.

Изменения в Комментарии

45. Поэтому Комитет пришел к выводу, что в Комментарий к статье 12 Модельной налоговой конвенции ОЭСР следует внести следующие изменения: Заменить последнее предложение пункта 11 Комментария к статье 12 следующим (изменения в существующем тексте выделены зачеркнутым и жирным курсивом): Если, однако, одна часть того, что предоставляется, составляет безусловно основную цель договора, а другие части, оговоренные в нем, носят лишь вспомогательный и в значительной степени несущественный характер, то режим, применимый к основной части, должен, как правило, применяться ко всей сумме возмещения. ~~то представляется возможным применять ко всей сумме возмещения режим, применимый к основной части.~~

Примечания

1. Отчет TAG доступен в публикации под названием Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Paris 2001, page 85.

2. См., однако, замечания Греции и Испании, включенные в Приложение 3.

3. Тот же результат применялся бы независимо от того, был ли платеж произведен в отношении загрузки одного конкретного продукта или в форме абонентской платы за право доступа к веб-сайту, где этот цифровой продукт может быть загружен.

4. Пункт 9 Комментария к статье 12 указывает, что эти слова были удалены из определения роялти с целью «исключить доход от… аренды [такого оборудования] из определения роялти и, следовательно, вывести его из-под применения статьи 12, чтобы гарантировать, что он будет подпадать под правила налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности…»

5. Новая Зеландия оставляет за собой право на свою позицию относительно того, могут ли платежи за использование цифровых продуктов рассматриваться как платежи «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования». Новая Зеландия в настоящее время рассматривает вопросы, касающиеся налогового режима компьютерного программного обеспечения в целом.

6. См., например, положение налоговой конвенции между Индией и Соединенными Штатами, касающееся «включенных услуг».

R (18)

ВОПРОСЫ КЛАССИФИКАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ДОГОВОРОМ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИЕЙ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 **ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИИ К СТАТЬЕ 12** **МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР**

[Изменения в существующем тексте Комментария выделены **жирным курсивом** для добавлений и зачеркнутым текстом для удалений]

1. Заменить пункт 11 Комментария к статье 12 следующими пунктами с 11 по 11.5:

11. При классификации в качестве роялти платежей, полученных в качестве возмещения за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, пункт 2 ссылается на концепцию «ноу-хау». Различные специализированные организации и авторы сформулировали определения ноу-хау, которые по существу не отличаются друг от друга. Одно из таких определений, данное «Ассоциацией бюро по защите промышленной собственности» (ANBPPI), гласит, что «ноу-хау — это вся неразглашенная техническая информация, способная или неспособная быть запатентованной, которая необходима для промышленного воспроизводства продукта или процесса, непосредственно и в тех же условиях; поскольку оно

получено из опыта, ноу-хау представляет собой то, что производитель не может узнать из простого изучения продукта и простого знания технического прогресса. 11.1 В договоре о ноу-хау одна из сторон соглашается передать другой стороне, чтобы та могла использовать их в своих интересах, свои специальные знания и опыт, которые остаются нераскрытыми для общественности. Признается, что передающая сторона не обязана сама участвовать в применении формул, предоставленных лицензиату, и что она не гарантирует результат. 11.2 Таким образом, этот тип договора отличается от договоров об оказании услуг, в которых одна из сторон обязуется использовать обычные навыки своей профессии для выполнения работы для другой стороны. Платежи, осуществляемые по последним договорам, как правило, подпадают под действие статьи 7. 11.3 Необходимость различать эти два вида платежей, т.е. платежи за предоставление ноу-хау и платежи за оказание услуг, иногда вызывает практические трудности. Для проведения такого различия имеют значение следующие критерии:

– Договоры на предоставление ноу-хау касаются информации того вида, который описан в пункте 11, которая уже существует, или касаются предоставления информации такого типа после ее разработки или создания, и включают конкретные положения, касающиеся конфиденциальности этой информации.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

– В случае договоров об оказании услуг поставщик обязуется выполнять услуги, которые могут потребовать использования этим поставщиком специальных знаний, умений и опыта, но не передачи таких специальных знаний, умений или опыта другой стороне.

– В большинстве случаев, связанных с предоставлением ноу-хау, поставщику по договору, как правило, не требуется делать гораздо больше, чем предоставлять существующую информацию или воспроизводить существующие материалы. С другой стороны, договор на оказание услуг в большинстве случаев предполагает значительно больший уровень затрат со стороны поставщика для выполнения своих договорных обязательств. Например, поставщик, в зависимости от характера оказываемых услуг, может нести расходы на заработную плату сотрудникам, занятым исследованиями, проектированием, тестированием, черчением и другой сопутствующей деятельностью, или платежи субподрядчикам за выполнение аналогичных услуг. 11.4 Примеры платежей, которые, следовательно, не должны рассматриваться как полученные в качестве возмещения за предоставление ноу-хау, а, скорее, за оказание услуг, включают:

– платежи, полученные в качестве возмещения за послепродажное обслуживание,

– платежи за услуги, оказанные продавцом покупателю по гарантии,

– платежи за чисто техническую помощь, R (18) – платежи за заключение, данное инженером, адвокатом или бухгалтером, и

– платежи за консультации, предоставляемые в электронном виде, за электронные коммуникации с техническими специалистами или за доступ через компьютерные сети к базе данных для устранения неполадок, такой как база данных, которая предоставляет пользователям программного обеспечения неконфиденциальную информацию в ответ на часто задаваемые вопросы или распространенные проблемы, которые возникают часто. 11.5 В конкретном случае договора, предусматривающего предоставление поставщиком информации, касающейся компьютерного программирования, как правило, платеж будет считаться сделанным в качестве возмещения за предоставление такой информации, составляющей ноу-хау, только если он осуществляется для приобретения информации, составляющей идеи и принципы, лежащие в основе программы, такие как логика, алгоритмы или языки или методы программирования, когда эта информация предоставляется при условии, что клиент не будет разглашать ее без разрешения, и когда она подпадает под любую доступную защиту коммерческой тайны.

ВОПРОСЫ КЛАССИФИКАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ДОГОВОРОМ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИЕЙ

11.6 В деловой практике встречаются договоры, охватывающие как ноу-хау, так и предоставление технической помощи. Одним из примеров таких договоров, среди прочих, является франчайзинг, когда франчайзер передает свои знания и опыт франчайзи и, кроме того, предоставляет ему

разнообразную техническую помощь, которая в некоторых случаях подкрепляется финансовой помощью и поставкой товаров. Применимый подход к смешанному договору, в принципе, состоит в том, чтобы разбить, на основе информации, содержащейся в договоре, или посредством разумного распределения, всю сумму оговоренного возмещения в соответствии с различными частями того, что предоставляется по договору, а затем применить к каждой из так определенных частей соответствующий налоговый режим. Если, однако, одна часть того, что предоставляется, составляет безусловно основную цель договора, а другие части, оговоренные в нем, носят лишь вспомогательный и в значительной степени несущественный характер, то режим, применимый к основной части, должен, как правило, применяться ко всей сумме возмещения. в этом случае представляется возможным применить ко всей сумме возмещения режим, применимый к основной части».

2. Добавить следующие пункты 17.1–17.4 сразу после пункта 17 Комментария к статье 12: 17.1 Принципы, изложенные выше в отношении платежей за программное обеспечение, также применимы к сделкам, касающимся других типов цифровых продуктов, таких как изображения, звуки или текст. Развитие электронной коммерции увеличило число таких сделок. При решении вопроса о том, являются ли платежи, возникающие в результате этих сделок, роялти, основной вопрос, который необходимо рассмотреть, — это определение того, за что по существу производится платеж. 17.2 Согласно соответствующему законодательству некоторых стран, сделки, которые позволяют клиенту в электронном виде загружать цифровые продукты, могут повлечь за собой использование авторского права клиентом, например, потому что право делать одну или несколько копий цифрового контента предоставляется по договору. Если возмещение по существу предназначено для чего-либо иного, чем для использования или права использования прав на авторское право (например, для приобретения других типов договорных прав, данных или услуг), а использование авторского права ограничено такими правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и работы на компьютере клиента, в сети или другом устройстве хранения, воспроизведения или отображения, такое использование авторского права не должно влиять на анализ характера платежа для целей применения определения «роялти». 17.3 Это относится к сделкам, которые позволяют клиенту (который может быть предприятием) в электронном виде загружать цифровые продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного использования или удовольствия этого клиента. В этих сделках платеж по существу предназначен для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, и, следовательно, не является роялти, а подпадает под действие статьи 7 или статьи 13, в зависимости от обстоятельств. В той степени, в которой акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другие непостоянные носители информации включает использование авторского права клиентом в соответствии с применимым законодательством и договорными соглашениями, такое копирование является лишь средством, с помощью которого цифровой сигнал захватывается и хранится. Это использование авторского права не имеет значения для целей классификации, поскольку оно не соответствует тому, за что по существу производится платеж (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей договорного определения роялти. Также не было бы оснований для классификации таких сделок как «роялти», если бы в соответствии с применимым законодательством и договорными соглашениями создание копии рассматривалось как использование авторского права поставщиком, а не клиентом.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

17.4 Напротив, сделки, в которых основным возмещением за платеж является предоставление права на использование авторского права на цифровой продукт, который загружается в электронном виде для этой цели, будут приводить к возникновению роялти. Это было бы, например, в случае книжного издателя, который заплатил бы за приобретение права на воспроизведение защищенного авторским правом изображения, которое он загрузил бы в электронном виде для включения его на обложку книги, которую он производит. В этой сделке основным возмещением за платеж является приобретение прав на использование авторского права на цифровой R (18) продукт, то есть права на воспроизведение и распространение изображения, а не просто на приобретение цифрового контента.

ВОПРОСЫ КЛАССИФИКАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ДОГОВОРОМ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИЕЙ

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 **АНАЛИЗ РАЗЛИЧНЫХ КАТЕГОРИЙ ТИПИЧНЫХ** **СДЕЛОК В ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ**

1. Настоящее приложение иллюстрирует, как выводы, представленные в разделах с 1 по 4, применяются в случае некоторых типичных сделок электронной коммерции.

Категория 1: Электронная обработка заказов на материальные товары

Определение Клиент выбирает товар из онлайн-каталога материальных товаров и заказывает товар в электронном виде непосредственно у коммерческого поставщика. За использование онлайн-каталога с клиента не взимается отдельная плата. Продукт физически доставляется клиенту общим перевозчиком.

Анализ и выводы

2. Поскольку эта категория сделок не вызывает никаких затруднений в отношении классификации в соответствии с договором, она служит полезной отправной точкой для понимания других примеров. В этом типе сделок платеж, произведенный клиентом, представляет собой возмещение, которое явно подпадает под действие статьи 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности), а не статьи 12 (Роялти), поскольку оно не связано с использованием авторского права.

Категория 2: Электронный заказ и загрузка цифровых продуктов

Определение Клиент выбирает товар из онлайн-каталога программного обеспечения или других цифровых продуктов и заказывает продукт в электронном виде непосредственно у коммерческого поставщика. За использование онлайн-каталога с клиента не взимается отдельная плата. Цифровой продукт загружается на жесткий диск клиента или другой непостоянный носитель информации.

Анализ и выводы

3. Эта категория сделок поднимает фундаментальный вопрос классификации, обсуждаемый в пунктах 10–12 раздела 1 выше, а именно, различие между прибылью от предпринимательской деятельности и частью договорного определения «роялти», касающейся платежей за использование или право использования авторского права. В случае сделок, которые позволяют клиенту в электронном виде загружать оцифрованные продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного использования или удовольствия клиента, платеж производится для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала. Поскольку это является основным возмещением за платеж, такой платеж не может рассматриваться как роялти, то есть как платеж, произведенный за использование или право использования авторского права. В той степени, в которой акт копирования цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другие непостоянные носители информации (включая передачу на другие устройства хранения, воспроизведения или отображения) представляет собой использование авторского права в соответствии с применимым законодательством и договорными соглашениями, это является лишь случайной частью процесса захвата и хранения цифрового сигнала. Эта случайная часть не важна для целей классификации, поскольку она не соответствует основному возмещению за платеж (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала), что является определяющим фактором для целей договорного определения роялти.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Категория 3: Электронный заказ и загрузка цифровых **продуктов для целей коммерческой эксплуатации авторского** **права**

Определение Клиент выбирает товар из онлайн-каталога программного обеспечения или других цифровых продуктов и заказывает продукт в электронном виде непосредственно у коммерческого поставщика. За использование онлайн-каталога с клиента не взимается отдельная плата. Цифровой продукт загружается на жесткий диск клиента или другой непостоянный носитель информации. Клиент приобретает право коммерчески R (18) эксплуатировать авторское право на цифровой продукт (например, книжный издатель приобретает защищенное авторским правом изображение для размещения на обложке книги, которую он производит).

Анализ и выводы

4. Эта категория сделок иллюстрирует случай, когда платеж квалифицируется как роялти. Действительно, в этом случае платеж производится в качестве возмещения за право

использования авторского права на цифровой продукт. В приведенном примере такое использование принимает форму воспроизведения и продажи, в коммерческих целях, защищенного авторским правом изображения.

Категория 4: Обновления и дополнения

Определение Поставщик программного обеспечения или другого цифрового продукта соглашается предоставлять клиенту обновления и дополнения к цифровому продукту. Не существует соглашения о производстве обновлений или дополнений специально для конкретного клиента. Клиент не приобретает право коммерчески эксплуатировать авторское право на цифровой продукт, а также на обновление или дополнение.

Анализ и выводы

5. Эта категория сделок должна рассматриваться

– как сделки, описанные в категории 1 выше, если обновления и дополнения доставляются на материальном носителе;

– как сделки, описанные в категории 2 выше, если обновления и дополнения доставляются в электронном виде.

6. Поскольку обе категории 1 и 2 влекут за собой платежи, подпадающие под действие статьи 7, платежи, производимые клиентом в этой категории сделок, следовательно, должны рассматриваться аналогичным образом.

Категория 5: Лицензии на программное обеспечение и другую цифровую информацию ограниченной продолжительности

Определение Клиент получает право использовать программное обеспечение или другие цифровые продукты в течение периода времени, который меньше срока полезного использования продукта. Продукт либо загружается в электронном виде, либо доставляется на материальном носителе, таком как компакт-диск. Все копии цифрового продукта удаляются или становятся непригодными для использования по истечении срока действия лицензии.

R (18) **Анализ и выводы**

7. Согласно Модельной конвенции ОЭСР, эта сделка должна рассматриваться точно так же, как сделки, подпадающие под категории 1 или 2, так что платеж коммерческому поставщику цифрового продукта ограниченной продолжительности будет подпадать под статью 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности).

8. Также, если конкретная конвенция включает определение роялти, которое охватывает «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», такие платежи не могут рассматриваться как платежи «за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования» по причинам, изложенным в пунктах 22 и 23 раздела 1 выше.

Категория 6: Программное обеспечение или другой цифровой продукт для однократного использования

Определение Клиент получает право использовать программное обеспечение или другие цифровые продукты однократно. Продукт может быть либо загружен, либо использован удаленно (например, использование

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

программного обеспечения, хранящегося на удаленном сервере). Клиент не получает право изготавливать копии цифрового продукта, кроме тех, которые необходимы для использования цифрового продукта по его прямому назначению.

Анализ и выводы

9. Хотя некоторые страны-участницы рассматривают этот тип сделок как договоры об оказании услуг, а другие – как аналогичные сделкам, упомянутым в категориях 2 и 5, согласно обоим подходам, платежи, произведенные в этих сделках, подпадают под действие статьи 7 как прибыль от предпринимательской деятельности.

Категория 7: Хостинг приложений – отдельная лицензия

Определение Клиент имеет бессрочную лицензию на использование программного продукта. Клиент заключает договор с поставщиком, в соответствии с которым поставщик загружает копию программного обеспечения на серверы, принадлежащие поставщику и управляемые им. Поставщик оказывает техническую поддержку для защиты от сбоев системы. Клиент может удаленно получать доступ, выполнять и управлять программным приложением. Приложение выполняется либо на компьютере клиента после его загрузки в ОЗУ, либо удаленно на сервере поставщика. Такой тип соглашения может применяться, например, для приложений управления финансами, управления запасами, управления человеческими ресурсами или других приложений для управления ресурсами предприятия.

R (18) **Анализ и выводы**

10. Согласно Модельной конвенции ОЭСР, этот тип сделок приводит к возникновению прибыли от предпринимательской деятельности, подпадающей под действие статьи 7.

11. Однако, если конкретная конвенция включает определение роялти, которое охватывает «платежи за использование или право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», возникает вопрос, могут ли эти слова быть применены ко всем или части платежей, возникающих из этих сделок.

12. Как обсуждалось в пунктах 24–28 раздела 1 выше, эти сделки, как правило, должны порождать доход от услуг, а не арендные платежи. В типичной сделке поставщик использует компьютерное оборудование для предоставления клиентам услуг по хранению данных, владеет и обслуживает оборудование, на котором хранятся данные, предоставляет доступ многим клиентам к одному и тому же оборудованию и имеет право изымать и заменять оборудование по своему усмотрению. Клиент не будет иметь владения или контроля над оборудованием и будет использовать оборудование одновременно с другими клиентами.

13. Еще один вопрос заключается в том, могут ли платежи, возникающие в этом виде сделок, рассматриваться как платежи за услуги «технического характера» в соответствии с альтернативными положениями договора, которые позволяют налогообложение у источника «технических сборов». В той мере, в какой основная предоставляемая

услуга заключается лишь в хранении данных и программного обеспечения клиентов, эта услуга сродни простому складированию, и выполнение этой функции не требует прямого применения каких-либо специальных технических навыков или знаний.

Категория 8: Хостинг приложений – пакетный договор

Определение За единую пакетную плату клиент заключает договор, согласно которому провайдер, являющийся также правообладателем авторских прав, предоставляет доступ к одному или нескольким программным приложениям, размещает программные приложения на сервере, принадлежащем и эксплуатируемом провайдером, и обеспечивает техническую поддержку аппаратного и программного обеспечения. Клиент может удаленно получать доступ, выполнять и эксплуатировать программное приложение. Приложение выполняется либо на компьютере клиента после его загрузки в оперативную память (RAM), либо удаленно на сервере провайдера. Договор ежегодно продлевается за дополнительную плату.

Анализ и выводы

14. В соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР не было бы необходимости разделять платеж, описанный в этом примере, поскольку весь он представлял бы собой прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под действие статьи 7.

15. Однако в соответствии с действующим пунктом 11 Комментария к статье 12 необходимость разделения платежа на различные компоненты R (18) может возникнуть при применении двусторонних конвенций, которые включают альтернативные положения, упомянутые в предыдущей категории (см. пункты 43–45 раздела 4 выше). Это имело бы место в той степени, в какой часть платежа относится к предоставлению технической поддержки программного обеспечения, которая составляла бы услуги технического характера. В таком случае эта часть будет трактоваться иначе, чем части, относящиеся к предоставлению доступа к одному или

нескольким программным приложениям и размещению таких программных приложений, поскольку такие функции не требуют применения специальных навыков или знаний (они, по сути, требуют владения соответствующим оборудованием и правами на программное обеспечение, которые предоставляются).

Категория 9: Провайдер прикладных услуг («ASP»)

Определение Провайдер получает лицензию на использование программного приложения в своей предпринимательской деятельности в качестве провайдера прикладных услуг. Провайдер предоставляет клиенту

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

доступ к программному приложению, размещенному на компьютерных серверах, принадлежащих и эксплуатируемых провайдером. Программное обеспечение автоматизирует определенную внутреннюю бизнес-функцию для клиента. Например, программное обеспечение может автоматизировать поиск поставщиков, заказ, оплату и доставку товаров или услуг, используемых в предпринимательской деятельности клиента, таких как канцелярские товары или организация поездок. Провайдер не предоставляет товары или услуги. Он лишь предоставляет клиенту средства для автоматизации и управления своим взаимодействием со сторонними поставщиками этих товаров и услуг. Клиент не имеет права копировать программное обеспечение или использовать его иначе как на сервере провайдера, и не имеет владения или контроля над копией программного обеспечения.

Анализ и выводы

16. Что касается платежа, производимого клиентом, вопросы аналогичны тем, которые обсуждались в предыдущей категории.

Категория 10: Лицензионные сборы ASP

Определение В приведенном выше примере провайдер прикладных услуг (ASP) платит поставщику программного приложения плату, которая является процентом от выручки, полученной от клиентов. Договор заключен на один год.

Анализ и выводы R (18)

17. Этот вид сделки, заключающийся по существу в предоставлении программного продукта для использования в предпринимательской деятельности приобретателя, подпадает под статью 7. Признается, что тот факт, что клиент провайдера прикладных услуг (ASP) будет иметь доступ к копии программного обеспечения, размещенной на серверах, принадлежащих и эксплуатируемых провайдером, может технически влечь за собой демонстрацию провайдером прикладных услуг (ASP) клиентам некоторой информации, защищенной авторским правом (например, формы для ввода данных). Однако, если предоставление такого доступа представляло бы собой использование авторского права провайдером прикладных услуг (ASP) (например, право демонстрации или иное право), такое использование авторского права было бы столь минимальной частью встречного предоставления за платеж, производимый провайдером прикладных услуг (ASP) поставщику программного обеспечения, что оно не должно быть релевантным для конвенционной квалификации этого платежа.

Категория 11: Хостинг веб-сайтов

Определение Провайдер предлагает место на своем сервере для размещения веб-сайтов. Провайдер не приобретает прав на авторские права, созданные разработчиком содержимого веб-сайта. Владелец материала, защищенного авторским правом на сайте, может удаленно управлять сайтом, включая изменение содержимого сайта. Провайдер получает вознаграждение в виде платы, основанной на истечении времени.

ВОПРОСЫ КОНВЕНЦИОННОЙ КВАЛИФИКАЦИИ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ ТОРГОВЛЕЙ

Анализ и выводы

18. В соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР этот вид сделки порождает прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под статью 7. Если конкретная конвенция включает определение роялти, которое охватывает «платежи за использование или за право

использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», или альтернативные положения договора, которые позволяют налогообложение у источника «технических сборов», этот вид сделки не порождал бы эти два вида дохода при данных обстоятельствах и по причинам, изложенным в категории 7, которая касается размещения приложений.

Категория 12: Обслуживание программного обеспечения

Определение Договоры на обслуживание программного обеспечения обычно объединяют обновления программного обеспечения с технической поддержкой. За обновления и техническую поддержку взимается единая годовая плата. В большинстве случаев основным предметом договора являются обновления программного обеспечения.

Анализ и вывод

19. Замечания, изложенные в пунктах 43–45 раздела 4 выше, R (18) касательно смешанных договоров, которые ссылаются на принципы, изложенные в пункте 11 Комментария к статье 12, применяются к таким сделкам. Если в соответствии с этими принципами часть платежа рассматривается как плата за предоставление технической поддержки, возникнут вопросы, описанные в категории 14 ниже, касательно альтернативных положений договора, которые позволяют налогообложение у источника «технических сборов».

Категория 13: Хранение данных

Определение Клиент хранит свои компьютерные данные на компьютерных серверах, принадлежащих и эксплуатируемых провайдером. Клиент может удаленно получать доступ, загружать, извлекать и манипулировать данными. Клиенту не предоставляется лицензия на программное обеспечение в рамках этой сделки. Примером может служить розничный продавец, который хранит свои записи инвентаризации на оборудовании провайдера, и сотрудники отдела заказов клиента удаленно получают доступ к этой информации, чтобы определить, могут ли заказы быть выполнены из текущих запасов.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Анализ и выводы

20. В соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР этот вид сделки порождает прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под статью 7. Если конкретная конвенция включает определение роялти, которое охватывает «платежи за использование или за право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», или альтернативные положения договора, которые позволяют налогообложение у источника «технических сборов», этот вид сделки не порождал бы эти два вида дохода при данных обстоятельствах и по причинам, изложенным в категории 7, которая касается размещения приложений.

Категория 14: Поддержка клиентов через компьютерную сеть

Определение Провайдер предоставляет клиенту онлайн-техническую поддержку, включая рекомендации по установке и информацию по устранению неполадок. Эта поддержка может принимать форму онлайн-технической документации, базы данных по устранению неполадок и связи (например, по электронной почте) с техническими специалистами.

Анализ и выводы

21. Исходя из этого описания и формулировки Модельной конвенции ОЭСР, платеж, возникающий в этом виде сделки, подпадал бы под действие статьи 7.

22. Исходя из пунктов 14–19 раздела 1 выше и, в частности, R (18) факторов, перечисленных в пунктах 15 и 16, платеж за онлайн- консультации, связь с техническими специалистами и использование базы данных по устранению неполадок не должен рассматриваться как платеж за «информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта» (ноу-хау), чтобы составлять роялти, поскольку этот платеж явно предназначен для фактических услуг, оказываемых по требованию, а не для предоставления ноу-хау.

23. Хотя предоставление технической документации в зависимости от обстоятельств может представлять собой предоставление ноу-хау, это потребовало бы, чтобы информация была «нераскрытой технической информацией», как описано в пункте 11 Комментария к статье 12. Также, как упомянуто в том же пункте, ноу-хау «необходимо для промышленного

воспроизводства продукта или процесса». В той мере, в какой ноу-хау должно быть технической информацией, относящейся к промышленному воспроизводству продукта или процесса, информация, которая относится лишь к эксплуатации или использованию продуктов в отличие от их разработки или производства, не подпадала бы под определение ноу-хау.

ВОПРОСЫ КОНВЕНЦИОННОЙ КВАЛИФИКАЦИИ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ ТОРГОВЛЕЙ

24. Замечания в пунктах 43–45 раздела 4 выше, которые касаются смешанных договоров, были бы релевантны, если бы договор рассматривался как охватывающий предоставление как услуг, так и ноу-хау.

25. Последний вопрос заключается в том, как платеж, возникающий в этом виде сделки, будет трактоваться в соответствии с альтернативными положениями договора, которые позволяют налогообложение у источника «технических сборов».

26. Хотя предоставление онлайн-консультаций посредством связи с техническими специалистами может требовать применения специальных навыков и знаний и, следовательно, может представлять собой услуги технического характера, простое предоставление доступа к базе данных по устранению неполадок не требовало бы ничего, кроме наличия такой базы данных и необходимого программного обеспечения для доступа к ней. Следовательно, часть платежа, относящаяся к предоставлению такого доступа, не относилась бы к услуге технического характера.

Категория 15: Извлечение данных

Определение Провайдер предоставляет хранилище информации для поиска и извлечения клиентами. Основная ценность для клиентов заключается в возможности поиска и извлечения конкретного элемента данных из обширной коллекции широко доступных данных.

Анализ и выводы

27. Платеж, возникающий в результате этого вида сделки, подпадал бы под статью 7. Некоторые страны-члены приходят к такому выводу, R (18) поскольку, учитывая, что основная ценность такой базы данных заключалась бы в возможности поиска и извлечения документов, эти страны рассматривают договор как договор на оказание услуг. Другие считают, что в этой сделке клиент платит, чтобы в конечном итоге получить данные, которые он будет искать. Поэтому они рассматривают сделку как аналогичную описанным в категории 2 и, соответственно, трактуют платеж как прибыль от предпринимательской деятельности.

28. Еще один вопрос заключается в том, может ли такой платеж рассматриваться как платеж за услуги «технического характера» в соответствии с ранее упомянутыми альтернативными положениями о технических сборах. Предоставление клиенту использования программного обеспечения для поиска и извлечения и доступа к базе данных не предполагает применения специальных навыков или знаний, когда программное обеспечение и база данных доставляются клиенту. Тот факт, что разработка необходимого программного обеспечения и базы данных сама по себе требовала бы значительных технических навыков, было признано нерелевантным, поскольку услуга, предоставленная клиенту, не заключалась в разработке программного обеспечения и базы данных (которая вполне может быть выполнена кем-либо, кроме поставщика), а

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

скорее в предоставлении готового программного обеспечения и базы данных этому клиенту.

Категория 16: Доставка эксклюзивных или других ценных данных

Определение Как и в предыдущем примере, провайдер предоставляет хранилище информации клиентам. Однако в этом случае данные имеют большую ценность для клиента, чем средства их поиска и извлечения. Провайдер добавляет значительную ценность с точки зрения содержимого (например, путем добавления анализа необработанных данных), но полученный продукт не подготовлен для конкретного клиента, и на клиентов не возлагается обязательство сохранять его содержимое в конфиденциальности. Примеры таких продуктов могут включать специальные отраслевые или инвестиционные отчеты. Такие отчеты либо отправляются подписчикам в электронном виде, либо доступны для покупки и загрузки из онлайн-каталога или индекса.

Анализ и выводы

29. Эти сделки затрагивают те же вопросы квалификации, что и те, которые описаны в предыдущей категории. Таким образом, платеж, возникающий в результате этого вида сделки, подпадает под статью 7 и не является техническим сбором по той же причине.

Категория 17: Реклама

R (18) Определение Рекламодатели платят за распространение своих рекламных объявлений пользователям данного веб-сайта. Так называемая «баннерная реклама» — это небольшие графические изображения, встроенные в веб-страницу, которые при нажатии пользователем загружают веб- страницу, указанную рекламодателем. Тарифы на рекламу чаще всего указываются в виде стоимости за тысячу «показов» (количество раз, когда объявление отображается пользователю), хотя тарифы могут также основываться на количестве «кликов» (количество раз, когда пользователь нажимает на объявление).

Анализ и выводы

30. Платежи, возникающие в результате этих сделок, представляли бы собой прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под статью 7, а не роялти, даже в соответствии с альтернативными определениями роялти, которые охватывают платежи «за использование или за право использования промышленного, коммерческого или научного оборудования».

ВОПРОСЫ КОНВЕНЦИОННОЙ КВАЛИФИКАЦИИ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭЛЕКТРОННОЙ ТОРГОВЛЕЙ

Категория 18: Электронный доступ к профессиональным консультациям (например, консалтинг)

Определение Консультант, юрист, врач или другой поставщик профессиональных услуг консультирует клиентов по электронной почте, видеоконференц- связи или с помощью других удаленных средств связи.

Анализ и выводы

31. Опять же, платежи, возникающие в результате этих сделок, будут представлять собой прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под статью 7, а не роялти. Как уже было сказано, предоставление консультаций по требованию является услугой, а не поставкой ноу-хау.

32. Поскольку некоторые из этих сделок могут включать предоставление технических, управленческих или консультационных услуг, возникает также вопрос о том, могут ли они рассматриваться как услуги «технического характера» в соответствии с ранее упомянутыми альтернативными положениями о технических сборах. В той мере, в какой услуги оказывались кем-либо, действующим в качестве консультанта, они представляли бы собой услуги консультационного характера, так чтобы подпадать под определение, цитируемое в пункте 34 Раздела 3.

Категория 19: Техническая информация

R (18) Определение Клиенту предоставляется нераскрытая техническая информация, касающаяся продукта или процесса (например, текстовое описание и схемы секретного производственного процесса).

Анализ и выводы

33. Платежи, возникающие из этой категории сделок, представляют собой роялти, поскольку они осуществляются за поставку ноу-хау, то есть «за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта».

Категория 20: Доставка информации

Определение Провайдер периодически доставляет данные подписчикам в электронном виде в соответствии с их личными предпочтениями. Основная ценность для клиентов заключается в удобстве получения широко доступной информации в индивидуально упакованном формате, адаптированном к их конкретным потребностям.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Анализ и выводы

34. Этот вид сделки поднимает в основном те же вопросы, что и сделка, описанная в категории 15 выше. Платежи, возникающие в результате этих сделок, следовательно, представляют собой прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под статью 7, и не являются техническими сборами по той же причине.

Категория 21: Доступ к интерактивному веб-сайту

Определение Провайдер предоставляет подписчикам веб-сайт, содержащий цифровой контент, включая информацию, музыку, видео, игры и мероприятия (независимо от того, разработан ли он или принадлежит провайдеру). Подписчики платят фиксированную периодическую плату за доступ к сайту. Этот пример отличается от предыдущего тем, что основная ценность сайта для подписчиков заключается во взаимодействии с сайтом в режиме онлайн в отличие от получения продукта или услуг с сайта.

Анализ и выводы

35. Абонентская плата, уплачиваемая в рамках этого типа транзакций, представляет собой плату за услуги. Поскольку такая плата в основном предназначена для взаимодействия с сайтом в целях личного пользования пользователем, а не для предоставления каких-либо услуг R (18) технического, управленческого или консультационного характера, она не будет, согласно ранее приведенному определению «технических сборов», подпадать под действие альтернативных положений, охватывающих эти типы платежей. Однако следует отметить, что любой платеж владельцу авторского права на цифровой контент, произведенный провайдером за право показа этого контента своим подписчикам, будет представлять собой роялти.

Категория 22: Порталы онлайн-покупок

Определение Оператор веб-сайта размещает электронные каталоги нескольких продавцов на своих компьютерных серверах. Пользователи веб-сайта могут выбирать товары из этих каталогов и размещать заказы онлайн. Оператор веб-сайта не имеет договорных отношений с покупателями. Он лишь передает заказы продавцам, которые несут ответственность за принятие и выполнение заказов. Продавцы выплачивают оператору веб-сайта комиссию, равную проценту от заказов, размещенных через сайт.

Анализ и выводы

36. Эти платежи представляют собой доходы от рекламы или аналогичных услуг, которые составляют прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под действие статьи 7.

Категория 23: Онлайн-аукционы

Определение Провайдер выставляет множество товаров для покупки на аукционе. Пользователь приобретает товары непосредственно у их владельца, а не у предприятия, управляющего сайтом. Продавец компенсирует провайдеру процент от цены продажи или фиксированную плату.

Анализ и выводы

37. Эти платежи представляют собой доходы, аналогичные доходам аукционного дома, и составляют прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под действие статьи 7.

Категория 24: Программы привлечения продаж

Определение Онлайн-провайдер выплачивает комиссию за продажу оператору веб-сайта, который направляет потенциальных клиентов провайдеру. Оператор веб-сайта размещает один или несколько продуктов провайдера на своем веб-сайте. Если пользователь нажимает на один из этих продуктов, он получает веб-страницу с сайта провайдера, с которой R (18) можно приобрести продукт. Когда используется ссылка на веб-странице оператора, провайдер может определить источник потенциального клиента и выплатит оператору процентную комиссию, если пользователь купит продукт.

Анализ и выводы

38. Эти платежи составляют прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под действие статьи 7.

Категория 25: Сделки по приобретению контента

Определение Оператор веб-сайта платит различным контент-провайдерам за новостные статьи, информацию и другой онлайн-контент, чтобы привлечь пользователей на сайт. В качестве альтернативы, оператор веб-сайта может нанять контент-провайдера для создания нового контента специально для веб-сайта.

Анализ и выводы

39. Необходимо различать два описанных выше варианта. Если оператор сайта платит контент-провайдеру за право отображения материала, защищенного авторским правом, такой платеж будет подпадать под определение роялти в той степени, в которой публичный показ контента представляет собой право, охватываемое авторским правом владельца контента. Однако если оператор платит за создание нового контента и в результате соответствующих договорных отношений становится владельцем авторского права на созданный таким образом контент, платеж не может быть роялти и подпадает под действие статьи 7.

Категория 26: Потоковое (в реальном времени) веб-вещание

Определение Пользователь получает доступ к базе данных контента, состоящей из защищенных авторским правом аудио- и/или визуальных материалов. Вещатель получает доходы от подписки или рекламы.

Анализ и выводы

40. Плата за подписку или рекламу, полученная в рамках этих транзакций, будет представлять собой прибыль от предпринимательской деятельности, подпадающую под действие статьи 7.

Категория 27: Плата за размещение

Определение R (18) Контент-провайдер платит определенному веб-сайту или сетевому оператору за размещение своего контента веб-сайтом или сетевым оператором.

Анализ и выводы

41. В такого рода транзакциях оператор веб-сайта или сети предоставляет коммерческую услугу за плату, и его доход должен квалифицироваться как прибыль от предпринимательской деятельности согласно статье 7. В этих транзакциях, в отличие от описанных в категории 25, платеж производит владелец материала, защищенного авторским правом, что ясно указывает на неприменимость статьи 12.

Категория 28: Подписка на веб-сайт, позволяющий загружать цифровые продукты

Определение Провайдер предоставляет подписчикам веб-сайт с цифровым контентом, защищенным авторским правом (например, музыкой). Подписчики платят фиксированную периодическую плату за доступ к

сайту. В отличие от категории 21, основная ценность сайта для подписчиков заключается в возможности загружать эти цифровые продукты.

Анализ и выводы

42. Абонентская плата, уплачиваемая в рамках этого типа транзакций, будет подпадать под действие статьи 7. Как объяснено в пункте 3 выше, транзакции, которые позволяют клиенту в электронном виде загружать оцифрованные продукты (т.е. музыку в данном случае) для собственного использования или наслаждения, не приводят к возникновению роялти. Эта категория транзакций ближе к категории 2, чем к категории 21, поскольку существенным встречным предоставлением за платеж является не временное взаимодействие с сайтом, а скорее приобретение музыкальных данных, передаваемых в форме цифрового сигнала.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 ЗАМЕЧАНИЯ ГРЕЦИИ И ИСПАНИИ

Греция

1. Мы не придерживаемся толкования, изложенного в пятом тире пункта 11.4 [который отчет предлагает добавить в Комментарий к статье 12 – см. Приложение 1], и считаем, что все соответствующие платежи подпадают под действие статьи 12.

2. Мы не придерживаемся толкования, изложенного в пунктах 17.2 и 17.3 [которые отчет предлагает добавить в Комментарий к статье 12 – см. Приложение 1], поскольку платежи, связанные с загрузкой компьютерного программного обеспечения, должны рассматриваться как роялти, даже если эти продукты приобретаются для личного или делового использования покупателем.

Испания

3. Примечание включает новые пункты после пункта 17 Комментария к статье 12, касающиеся электронной загрузки цифровых продуктов и других аналогичных категорий, появившихся с развитием электронной коммерции. Чтобы сохранить последовательную позицию, Испания полагает, что замечание, сделанное к пунктам 14 и 15 Комментария к статье 12, также применимо к новым пунктам 17.1–17.4.

4. Тем не менее, Испания хотела бы воспользоваться этой возможностью, чтобы R (18) пересмотреть свою позицию по вопросу программного обеспечения и роялти по двум различным основаниям:

– По нашему мнению, любой, кто использует программное обеспечение в коммерческих целях, должен считаться уплачивающим роялти. Таким образом, не имеет значения, влечет ли такое использование воспроизведение и последующую продажу прав новым приобретателям, или программное обеспечение используется в деловом процессе приобретателя как инструмент для развития его деятельности. Когда речь идет не о коммерческом, а о личном использовании, мы согласны с наиболее распространенной точкой зрения, согласно которой эти платежи не рассматриваются как роялти.

– Следует проводить различие между стандартизированным программным обеспечением и программным обеспечением, которое в какой-либо степени адаптировано под индивидуальные характеристики приобретателя. В первом случае, когда кто-либо приобретает стандартизированное программное обеспечение для личного или коммерческого использования, хотя он и приобретает право использования этого программного обеспечения, по сути, он приобретает объект, нечто, продаваемое на однородной и массовой основе любому покупателю, и это должно рассматриваться как товар согласно статье 7. Этого не происходит во втором случае, таким образом, по нашему мнению, это должно рассматриваться согласно статье 12.

TREATY CHARACTERISATION ISSUES ARISING FROM E-COMMERCE

5. В соответствии с этими соображениями и необходимостью обеспечения согласованности в отношении новых включений в Модель, Испания хотела бы, чтобы ее текущее Замечание к Комментарию к статье 12 было заменено следующим: Испания не придерживается толкования, изложенного в пунктах 14, 15 и 17.1–17.4. Испания придерживается мнения, что платежи, относящиеся к программному обеспечению, подпадают под действие данной Статьи в случаях, когда передаются неполные права на программное обеспечение, либо если платежи являются вознаграждением за право использования авторского права на программное обеспечение для коммерческой эксплуатации, либо если они относятся к программному обеспечению, приобретенному для коммерческого использования покупателем, когда в последнем случае программное обеспечение не является абсолютно стандартизированным, но в какой-либо степени адаптировано под покупателя.

R (18)

Вопросы, возникающие в связи со статьей 5 (постоянное представительство) Модельной налоговой конвенции (принято Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 7 ноября 2002 г.)

Содержание

1. Введение ..... **R(19)-3**
2. «Постоянное место деятельности» (пункты 1 и 2) ..... **R(19)-4**
a) Вопрос 2.1: «Постоянное место деятельности»: требование географической связи ..... **R(19)-4**

b) Вопрос 2.2: «Постоянное место деятельности»: временное требование ..... R(19)-7
c) Вопрос 2.3: Взаимосвязь между предприятием и постоянным местом деятельности ..... R(19)-10
d) Вопрос 2.4: Место управления ..... R(19)-13
e) Вопрос 2.5: Активная против пассивной деятельности ..... R(19)-15
f) Вопрос 2.6: Кабели и трубопроводы ..... R(19)-17
g) Вопрос 2.7: Постоянное представительство (ПП) в отношении предприятия ..... R(19)-18
3. Строительные площадки и строительные или монтажные проекты (пункт 3) ..... R(19)-19
a) Вопрос 3.1: Наблюдательная деятельность и агрегирование строительных контрактов ..... R(19)-19
R (19)
b) Вопрос 3.2: Исчисление периода строительства ..... R(19)-21
c) Вопрос 3.3: Объем ссылки на «монтажный проект» . . R(19)-22
d) Вопрос 3.4: Несколько монтажных проектов ..... R(19)-23
e) Вопрос 3.5: Ремонтные работы ..... R(19)-23
f) Вопрос 3.6: Единое географическое целое ..... R(19)-24
g) Вопрос 3.7: Место управления несколькими строительными площадками ..... R(19)-25
4. Подготовительная и вспомогательная деятельность (пункт 4) ..... R(19)-26
a) Вопрос 4.1: Использование слова «или» в пункте 25 ..... R(19)-26
b) Вопрос 4.2: Разъяснение формулировки «считается» ..... R(19)-27
c) Вопрос 4.3: Складские помещения ..... R(19)-28
5. Агентские постоянные представительства (ПП) (пункты 5 и 6) ..... R(19)-29
a) Вопрос 5.1: Уровень присутствия агента в государстве источника ..... R(19)-29
b) Вопрос 5.2: Агент с подразумеваемыми договорными полномочиями ..... R(19)-32
OECD MODEL CONVENTION
c) Вопрос 5.3: Обычное осуществление полномочий на заключение контрактов ..... R(19)-33
d) Вопрос 5.4: Коммерческие представительства ..... R(19)-34
e) Вопрос 5.5: Значение независимости ..... R(19)-36
f) Вопрос 5.6: Агент с одним принципалом ..... R(19)-38
g) Вопрос 5.7: Агенты, действующие в рамках своей обычной предпринимательской деятельности .. R(19)-40
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Изменения в Комментарии ..... R(19)-42
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Замечания Чешской Республики ..... R(19)-53
R (19)

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

1. ВВЕДЕНИЕ

1. Настоящее примечание представляет собой выводы Комитета по налоговым вопросам1 относительно ряда технических вопросов, вытекающих из текущего определения постоянного представительства (ПП), содержащегося в статье 5 Модельной налоговой конвенции.

2. Подход, который в целом применялся Комитетом, заключался в сосредоточении на практических случаях. Конкретные случаи, рассмотренные Комитетом, включали случаи, касающиеся определения постоянного представительства (ПП) согласно статье 5 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а также случаи, касающиеся присвоения дохода постоянным представительствам (ПП) согласно статье 7. Поскольку вопрос присвоения прибыли постоянным представительствам (ПП) в настоящее время находится на обсуждении, Комитет решил ограничить свое обсуждение вопросами, связанными с определением постоянного представительства (ПП) в статье 5 Модельной налоговой конвенции.

3. В ходе обсуждений Комитет признал, что ряд случаев поднимал вопрос о том, соответствует ли концепция постоянного представительства (ПП) современным способам ведения бизнеса. Особое беспокойство в этом отношении вызывают сфера услуг и фактическое и потенциальное коммерческое использование новых коммуникационных технологий (например, электронная коммерция).

4. Однако Комитет считает, что этот важный вопрос, который в большей степени касается фундаментальных принципов, лежащих в основе статей 5 и 7, нежели применения и толкования

этих статей, должен быть изучен отдельно. По этой причине настоящий доклад ограничивается проблемами, связанными с применением и толкованием действующих положений Модельной налоговой конвенции, которые определяют понятие постоянного представительства (ПП). Более широкий R (19) вопрос о том, следует ли существенно изменять эти положения, уже был предметом обсуждений как в Комитете, так и в Технической консультативной группе по мониторингу применения существующих договорных норм для налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности, консультативной группе, созданной для изучения применения существующих договорных правил в контексте электронной коммерции. Этот вопрос станет предметом дальнейшей работы Комитета.

5. Настоящая записка подразделяется следующим образом:

– Часть 2 посвящена проблемам применения стандарта «постоянного места деятельности» в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 5;

– Часть 3 посвящена проблемам рассмотрения строительных площадок и строительных или монтажных проектов в соответствии с пунктом 3 статьи;

1 См., однако, замечания Чешской Республики в Приложении 2.

– Часть 4 посвящена проблемам выявления подготовительной и вспомогательной деятельности в соответствии с пунктом 4 статьи;

– Часть 5 посвящена проблемам, связанным с агентскими постоянными представительствами (ПП) в соответствии с пунктами 5 и 6 статьи;

– Приложение 1 включает все изменения в Комментарий к Модельной налоговой конвенции, которые следуют из настоящего доклада.

6. Каждая проблема, выявленная в Частях 2–5, представлена с описанием проблемы, резюме обсуждений и выводами Комитета.

2. «ПОСТОЯННОЕ МЕСТО ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» (ПУНКТЫ 1 И 2)

а) Проблема 2.1: «Постоянное место деятельности»: требование географической связи

Проблема

7. Необходимость географической связи и определенной продолжительности всегда была важной чертой концепции постоянного представительства (ПП), однако применение этих требований исторически было гибким и иногда непоследовательным. Что касается требования географической связи, то проблема заключается в надлежащем толковании понятия «постоянное место».

Обсуждение

8. Обсуждения значения фразы «постоянное место деятельности» R (19) показали, что эту фразу не следует толковать как отсылку к узкой географической точке, и что практически все страны придерживаются более широкого толкования. Как отмечается в пункте 20 Комментария к статье 5 в отношении строительных площадок, постоянное представительство (ПП) может существовать, если характер деятельности предприятия таков, что деятельность, связанная с одним проектом, может постоянно перемещаться. Было согласовано, что концепция «постоянного места» должна применяться на основе характера соответствующей деятельности. Это означало бы, например, что определенная улица или рынок могли бы представлять собой «постоянное место деятельности» для того, кто регулярно устанавливал стенд на этой улице или на этом рынке, даже если стенд не был постоянно прикреплен к земле, а точное местоположение стенда могло время от времени меняться.

9. Комитет пришел к выводу, что концепция места, которое составляет целостное коммерчески и географически единство в отношении конкретной деятельности (эта формулировка заимствована из той, что используется в пункте 18 Комментария к статье 5), будет актуальной при применении концепции «постоянного места деятельности». Например, рынок будет представлять собой такое целостное коммерчески и географически единство в отношении рыночной деятельности, так что коммерческая деятельность, регулярно осуществляемая в различных частях рынка, могла бы представлять собой постоянное представительство (ПП). То же самое нельзя было бы сказать о деятельности, осуществляемой на разных рынках, поскольку они не будут составлять такого

целостного единства. Таким образом, любая географическая область, которая коммерчески или экономически составляет единое целое, может представлять собой постоянное место деятельности для предприятия, даже если коммерческая деятельность этого предприятия будет перемещаться в пределах этой области.

10. Комитет также отметил в этой связи, что регулярное возвращение в ряд разных мест, каждое из которых составляло бы такое единство, могло бы привести к наличию нескольких разных постоянных представительств (ПП). Так, например, если книготорговец регулярно возвращался на два разных рынка в два разных дня недели, у него могли бы быть два постоянных представительства (ПП).

Выводы

11. Комитет согласился с тем, что концепция «постоянного места» должна применяться на основе характера соответствующей деятельности, так что термин «место» должен толковаться как любая локация, которая составляет целостное коммерчески и географически единство в отношении конкретной деятельности. Например, хотя ферма или рынок представляли бы собой такое «целостное экономическое единство», так что коммерческая деятельность, регулярно осуществляемая в различных частях фермы или рынка, могла бы представлять собой постоянное представительство (ПП), то же самое нельзя было бы сказать о деятельности, осуществляемой на разных фермах или рынках. Таким образом, любая географическая область, которая коммерчески или экономически составляет единое целое, могла бы представлять собой постоянное место деятельности R (19) для предприятия, даже если коммерческая деятельность этого предприятия будет перемещаться в пределах этой области. Было согласовано, что Комментарий должен быть изменен для уточнения этого момента посредством ряда примеров.

12. В связи с этим было решено добавить следующие новые пункты 5.1–5.4 в Комментарий к статье 5: 5.1 Если характер коммерческой деятельности, осуществляемой предприятием, таков, что эта деятельность часто перемещается между соседними локациями, могут возникнуть трудности в определении, существует ли единое «место деятельности» (если заняты два места деятельности и другие требования статьи 5 соблюдены, предприятие, конечно, будет иметь два постоянных представительства (ПП)). Как признается в пунктах 18 и 20 ниже, единое место деятельности обычно будет считаться существующим, если, в свете характера деятельности, определенная локация, в пределах которой перемещается деятельность, может быть идентифицирована как составляющая целостное коммерчески и географически единство в отношении этой деятельности. 5.2 Этот принцип может быть проиллюстрирован примерами. Шахта явно составляет единое место деятельности, даже если коммерческая деятельность может перемещаться из одной локации в другую в пределах очень большой шахты, поскольку она составляет единую географическую и коммерческую единицу в отношении горнодобывающей деятельности. Аналогично, «офисный отель», в котором консалтинговая фирма регулярно арендует различные офисы, может считаться единым местом деятельности этой фирмы, поскольку в этом случае здание составляет географическое целое, а отель является единым местом деятельности для консалтинговой фирмы. По той же причине пешеходная улица, открытый рынок или ярмарка, в различных частях которых торговец регулярно устанавливает свой стенд, представляет собой единое место деятельности для этого торговца. 5.3 Напротив, если отсутствует коммерческая целостность, тот факт, что деятельность может осуществляться в пределах ограниченной географической области, не должен приводить к рассмотрению этой области как единого места деятельности. Например, если художник последовательно работает по ряду несвязанных контрактов для нескольких несвязанных клиентов в большом офисном здании, так что нельзя сказать, что существует единый проект по перекраске здания, здание не должно рассматриваться как единое место деятельности для целей этой работы. Однако в другом примере, когда художник по единому контракту выполняет работы по всему зданию для одного клиента, это составляет единый проект для этого художника, и здание в целом тогда может рассматриваться как единое место деятельности для целей этой работы, поскольку оно тогда будет составлять целостное коммерчески и географически единство. R (19) 5.4 И наоборот, область, где деятельность осуществляется в рамках единого проекта, который составляет целостное коммерческое единство, может не обладать необходимой географической целостностью, чтобы рассматриваться как единое место деятельности. Например, если консультант работает в разных филиалах в отдельных локациях в соответствии с единым проектом по обучению сотрудников банка, каждый филиал должен рассматриваться отдельно. Однако если консультант перемещается из одного офиса в другой в пределах одной и той же

локации филиала, он должен считаться остающимся в том же месте деятельности. Локация одного филиала обладает географической целостностью, которая отсутствует, когда консультант перемещается между филиалами в разных локациях.

b) Проблема 2.2: «Постоянное место деятельности»: требование по времени

Проблема

13. Комитет обсудил требование по времени, включенное в концепцию «постоянного места». Было общепризнано, что текущая ситуация, когда иногда принимались разные толкования, была неудовлетворительной, и что ОЭСР должна попытаться предоставить более четкие указания в этом отношении.

Обсуждение

14. Внимание Комитета сначала сосредоточилось на пункте 6 Комментария к статье 5. Было отмечено, что первое предложение пункта гласит, что для того, чтобы место деятельности представляло собой постоянное представительство (ПП), оно должно обладать «определенной степенью постоянства, т.е. если оно не носит чисто временного характера». Комитет сопоставил это утверждение с утверждением во втором предложении пункта, которое гласит следующее: Если место деятельности не было создано исключительно для временной цели, оно может представлять собой постоянное представительство (ПП), даже если оно существовало на практике очень короткий период времени из-за особого характера деятельности предприятия или потому, что, вследствие особых обстоятельств (например, смерти налогоплательщика, инвестиционного провала), оно было досрочно ликвидировано.

15. Утверждалось, что второе предложение в определенной степени противоречило первому предложению, а также, по-видимому, содержало противоречие само по себе. Действительно, может показаться удивительным предполагать, что место деятельности, которое существует лишь очень короткий период времени из-за особого характера деятельности предприятия (второе предложение), не носит чисто временного характера R (19) (первое предложение). То же самое можно было бы сказать о выводе, что место деятельности, которое существовало очень короткий период времени из-за особого характера деятельности предприятия, можно было бы считать не созданным исключительно для временной цели.

16. Поэтому было решено, что пункт 6, и в частности его первое предложение, должен быть разъяснен. При этом, однако, вторая часть второго предложения, касающаяся случаев непредвиденного прекращения, была сохранена, поскольку она была признана четкой и полезной.

17. Затем Комитет рассмотрел два различных случая временной коммерческой деятельности: повторяющаяся деятельность, когда предприятие существует в течение коротких периодов времени, но на повторяющейся основе на протяжении ряда лет (например, стенд на ярмарке, который занимает несколько недель каждый год в течение длительного периода времени), и временные проекты, которые не повторяются (например, единовременный проект, такой как трансляция крупного спортивного события, который длится несколько недель).

18. Комитет согласился с тем, что в случае повторяющейся деятельности постоянное представительство (ПП) могло бы существовать, даже если каждый период времени, проведенный в стране, был короткой продолжительности. Было также согласовано, что повторяющийся характер такой деятельности может быть определен на основе элементов, устанавливающих намерение налогоплательщика, или доказательств того, что деятельность фактически осуществлялась в одном месте на повторяющейся основе в течение длительного периода времени.

19. Комитет столкнулся с большими трудностями в отношении второго типа случая. Хотя было общепризнано, что, как подразумевается в пункте 6 Комментария, решающим фактором является характер рассматриваемой деятельности (так что следует признать, что некоторые предприятия нуждаются в существенном месте деятельности для получения дохода, в то время как другие могут получать доход быстро и без существенного оборудования), было установлено, что это не является фактором, который облегчил бы практическое применение концепции «постоянного». Это привело Комитет к обсуждению предложения о том, что странами мог бы быть принят административный порог, например, в 6 месяцев, чтобы минимизировать административные трудности и обеспечить большую определенность для налогоплательщиков.

20. В этом отношении были рассмотрены различные предложения, включая предположение о том, что правило 6 месяцев может применяться как одностороннее положение о допущении, которое будет считать место постоянным представительством (ПП), если оно существовало более 6 месяцев, но это не будет означать, что место не будет постоянным представительством (ПП), если оно просуществовало менее этого периода времени.

21. Еще одно предложение заключалось в принятии административного толкования, согласно которому просто считалось бы, что постоянное представительство (ПП) не существует в случае деятельности, длящейся менее 3 месяцев, не предрешая R (19) вопрос в отношении более длительной деятельности (если только это не была повторяющаяся деятельность, в этом случае она могла бы представлять собой постоянное представительство (ПП) независимо от трехмесячного порога).

22. В ходе обсуждений было отмечено, что любое правило, основанное на произвольном периоде времени, столкнется с традиционными трудностями, присущими «безопасным гаваням».

23. После существенного обсуждения было согласовано, что Комментарий должен принимать во внимание практику, которой придерживались государства-члены. Хотя эта практика не была последовательной в отношении требований по времени, опыт показал, что постоянные представительства (ПП) обычно не считались существующими в ситуациях, когда деятельность осуществлялась в стране через место деятельности, которое поддерживалось менее шести месяцев. Одним из исключений была повторяющаяся деятельность; в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется место, должен рассматриваться в сочетании с количеством раз, в течение которых это место используется (что может растягиваться на ряд лет). Еще одно исключение делалось, когда деятельность представляла собой бизнес, осуществляемый исключительно в этой стране; в этой ситуации бизнес может быть короткой продолжительности из-за своего характера, но поскольку он полностью осуществляется в этой стране, его связь с этой страной прочнее. Напротив, практика показывает, что было много случаев, когда постоянное представительство (ПП) считалось существующим, если место деятельности поддерживалось в течение более длительного периода. Комитет решил, что для упрощения администрирования странам следует предложить учитывать эту практику при разрешении разногласий относительно того, представляет ли конкретное место деятельности, существующее лишь короткий период времени, постоянное представительство (ПП).

Выводы

24. Комитет решил, что пункт 6 Комментария к статье 5 должен быть заменен следующими пунктами:

6. Поскольку место деятельности должно быть постоянным, из этого также следует, что постоянное представительство (ПП) может считаться существующим только в том случае, если место деятельности обладает определенной степенью постоянства, т.е. если оно не является сугубо временным. Место деятельности может, однако, составлять постоянное представительство (ПП), даже если оно существует на практике лишь очень короткий период времени, поскольку характер деятельности таков, что она будет осуществляться только в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, так ли это. Хотя практика, которой следовали страны-члены, не была единообразной в отношении требований к срокам, опыт показал, что постоянные представительства (ПП) обычно не считались существующими в ситуациях, когда предпринимательская деятельность осуществлялась в государстве через место деятельности, которое поддерживалось менее шести месяцев (и наоборот, R (19) практика показывает, что было много случаев, когда постоянное представительство (ПП) считалось существующим, если место деятельности поддерживалось в течение периода, превышающего шесть месяцев). Одним исключением были случаи, когда деятельность носила повторяющийся характер; в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется место, должен рассматриваться в сочетании с количеством раз, в течение которых это место используется (что может растянуться на несколько лет). Другое исключение было сделано в случаях, когда деятельность составляла предпринимательскую деятельность, осуществляемую исключительно в этом государстве; в этой ситуации предпринимательская деятельность может иметь короткую продолжительность из-за ее характера, но поскольку она полностью осуществляется в этом государстве, ее связь с этим государством сильнее. Для удобства администрирования государства могут пожелать учесть эти практики при разрешении разногласий относительно того, является ли конкретное место

деятельности, существующее лишь короткий период времени, постоянным представительством (ПП).

OECD MODEL CONVENTION

6.1 Как упоминалось в пунктах 11 и 19, временные перерывы в деятельности не приводят к прекращению существования постоянного представительства (ПП). Аналогичным образом, как обсуждалось в пункте 6, если конкретное место деятельности используется лишь очень короткие периоды времени, но такое использование происходит регулярно в течение длительных периодов времени, место деятельности не должно считаться сугубо временным. 6.2 Кроме того, могут быть случаи, когда конкретное место деятельности будет использоваться в течение очень коротких периодов времени рядом аналогичных предприятий, осуществляемых одними и теми же или связанными лицами, в попытке избежать того, чтобы это место рассматривалось как используемое в иных, нежели сугубо временных, целях каждым конкретным предприятием. Замечания пункта 18 относительно соглашений, направленных на злоупотребление 12-месячным сроком, предусмотренным в пункте 3, в равной степени применяются к таким случаям. 6.3 Если место деятельности, которое изначально предназначалось для использования в течение такого короткого периода времени, что оно не составляло бы постоянного представительства (ПП), фактически поддерживается в течение такого периода, что оно больше не может считаться временным, оно становится постоянным местом деятельности и, таким образом, – ретроспективно – постоянным представительством (ПП). Место деятельности может также составлять постоянное представительство (ПП) с самого начала, даже если оно существовало на практике очень короткий период времени, если вследствие особых обстоятельств (например, смерти налогоплательщика, неудачи инвестиций) оно было досрочно ликвидировано.

c) Вопрос 2.3: Взаимосвязь между предприятием и постоянным местом деятельности R (19) Вопрос

25. Пункт 1 требует, чтобы постоянное место деятельности было местом, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия, чтобы составлять постоянное представительство (ПП). Было высказано предположение, что это требует наличия у предприятия определенного юридического права на использование этого места в качестве основы для осуществления своей предпринимательской деятельности.

Обсуждение

26. Комитет отметил, что пункт 4 Комментария уже ясно указывает, что простого факта наличия у предприятия «определенного пространства в его распоряжении», используемого для предпринимательской деятельности, достаточно для образования места деятельности, так что никакое формальное юридическое право не требуется. Таким образом, например, постоянное представительство (ПП) могло бы существовать, если предприятие незаконно занимало определенное место, где оно осуществляло свою предпринимательскую деятельность.

ISSUES ARISING UNDER ARTICLE 5 OF THE MODEL TAX CONVENTION

27. Хотя Комитет согласился с тем, что для образования постоянного представительства (ПП) не требовалось никакого формального юридического права на использование конкретного места, он признал, что простое присутствие предприятия в определенном месте не обязательно означает, что это место находится в распоряжении этого предприятия. Это привело Комитет к обсуждению обстоятельств, при которых присутствие представителей одного предприятия в помещениях другого предприятия может составлять постоянное представительство (ПП). Один из примеров – это продавец, который регулярно посещает крупного клиента для приема заказов и встречается с директором по закупкам в его офисе для этой цели. В этом случае помещения клиента не находятся в распоряжении предприятия, на которое работает продавец, и, следовательно, не составляют постоянного места деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность этого предприятия (в зависимости от обстоятельств, однако, пункт 5 может применяться, чтобы считать постоянное представительство (ПП) существующим).

28. Второй пример – это сотрудник компании, которому в течение длительного периода времени разрешено пользоваться офисом в головном офисе другой компании (например, недавно приобретенной дочерней компании) для обеспечения того, чтобы последняя компания выполняла свои обязательства по договорам, заключенным с первой компанией. В этом случае сотрудник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании,

и поскольку офис в головном офисе другой компании находится в его распоряжении, он будет составлять постоянное представительство (ПП) его работодателя при условии, что выполняются другие условия Статьи 5.

29. Третий пример – это автотранспортное предприятие, которое ежедневно в течение нескольких лет использует погрузочно-разгрузочную платформу на складе клиента для доставки товаров, приобретенных этим клиентом. В этом случае R (19) присутствие автотранспортного предприятия на погрузочно-разгрузочной платформе настолько ограничено, что это место не может рассматриваться как находящееся в распоряжении этого предприятия для образования постоянного представительства (ПП) этого предприятия.

30. Четвертый пример – это маляр, который в течение двух лет три дня в неделю проводит в большом офисном здании своего основного клиента. В этом случае присутствие маляра в этом офисе, где он выполняет наиболее важные функции своего бизнеса (т.е. покраску), будет составлять постоянное представительство (ПП) этого маляра.

31. Комитет также обсудил значение слов «место … через которое» [“une installation … par l’intermédiaire de laquelle”] в пункте 1 Статьи 5. Он сначала отметил, что в Проекте конвенции 1963 года использовались слова «место … в котором» [“une installation … où”], и пришел к выводу, что изменение формулировки было сделано в попытке учесть ситуации, когда предпринимательская деятельность не буквально осуществляется «в» каком-либо месте. Например, может показаться неловким использовать предлог «в» в отношении строительной площадки (например, дороги) или автоматизированного оборудования. По этой причине Комитет считает, что слову «через» должно быть придано широкое значение, чтобы оно применялось к любой ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в определенном месте, которое находится в распоряжении предприятия для этой цели. Таким образом, например, предприятие, занимающееся мощением дороги, будет считаться осуществляющим свою предпринимательскую деятельность «через» место, где происходит эта деятельность.

OECD MODEL CONVENTION

Выводы

32. Комитет решил, что в Комментарий должны быть добавлены следующие пункты: 4.1 Как отмечалось выше, простого факта наличия у предприятия определенного пространства в его распоряжении, используемого для предпринимательской деятельности, достаточно для образования места деятельности. Следовательно, не требуется никакого формального юридического права на использование этого места. Таким образом, например, постоянное представительство (ПП) могло бы существовать, если предприятие незаконно занимало определенное место, где оно осуществляло свою предпринимательскую деятельность. 4.2 Хотя для образования постоянного представительства (ПП) не требуется никакого формального юридического права на использование конкретного места, простое присутствие предприятия в определенном месте не обязательно означает, что это место находится в распоряжении этого предприятия. Эти принципы иллюстрируются следующими примерами, когда представители одного предприятия присутствуют в помещениях другого предприятия. Первый пример – это продавец, который регулярно посещает крупного клиента для приема заказов и встречается с директором по закупкам в его офисе для этой цели. В этом случае помещения клиента не находятся в распоряжении R (19) предприятия, на которое работает продавец, и, следовательно, не составляют постоянного места деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность этого предприятия (в зависимости от обстоятельств, однако, пункт 5 может применяться, чтобы считать постоянное представительство (ПП) существующим). 4.3 Второй пример – это сотрудник компании, которому в течение длительного периода времени разрешено пользоваться офисом в головном офисе другой компании (например, недавно приобретенной дочерней компании) для обеспечения того, чтобы последняя компания выполняла свои обязательства по договорам, заключенным с первой компанией. В этом случае сотрудник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании, и офис, находящийся в его распоряжении в головном офисе другой компании, будет составлять постоянное представительство (ПП) его работодателя при условии, что офис находится в его распоряжении в течение достаточно длительного периода времени, чтобы составлять «постоянное место деятельности» (см. пункты 6–6.3), и что деятельность, которая там осуществляется, выходит за рамки деятельности, указанной в пункте 4 Статьи.

4.4 Третий пример – это автотранспортное предприятие, которое ежедневно в течение нескольких лет использует погрузочно-разгрузочную платформу на складе клиента для доставки товаров, приобретенных этим клиентом. В этом случае присутствие автотранспортного предприятия на погрузочно-разгрузочной платформе было бы настолько ограничено, что это предприятие не могло бы рассматривать это место как находящееся в его распоряжении для образования постоянного представительства (ПП) этого предприятия. 4.5 Четвертый пример – это маляр, который в течение двух лет три дня в неделю проводит в большом офисном здании своего основного клиента. В этом случае присутствие маляра в этом офисном здании, где он выполняет наиболее важные функции своего бизнеса (т.е. покраску), будет составлять постоянное представительство (ПП) этого маляра. 4.6 Словам «через которое» должно быть придано широкое значение, чтобы оно применялось к любой ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в определенном месте, которое находится в распоряжении предприятия для этой цели. Таким образом, например, предприятие, занимающееся мощением дороги, будет считаться осуществляющим свою предпринимательскую деятельность «через» место, где происходит эта деятельность.

d) Вопрос 2.4: Место управления

Вопрос

33. Подпункт 2 a) Статьи 5 предусматривает, что «место управления» является примером термина «постоянное представительство (ПП)». Значение этой фразы может создавать трудности. В некоторых случаях страны-члены согласились, что предприятие имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве, где оно осуществляет деятельность, поскольку управление предприятием, как установлено, находится там. Эти случаи в основном возникали, когда предприятия-резиденты одного Государства осуществляли предпринимательскую деятельность, но не имели постоянных офисов, в другом Государстве и осуществляли такую деятельность непрерывно в течение нескольких лет, сохраняя лишь ограниченное присутствие в первом Государстве. Однако сфера применения этого принципа до сих пор была ограничена и не распространялась на случаи, когда существенная деятельность осуществляется в Государстве резидентства или в третьем государстве, или когда фактические управленческие функции привязаны к части предприятия в Государстве резидентства. R (19)

Обсуждение

34. Комитет обсудил, может ли разъездное предприятие считаться имеющим «место управления» в государстве, в котором оно осуществляет деятельность, даже если у него нет офиса или другого постоянного места, где осуществляется управленческая деятельность. Он пришел к выводу, что примеры, перечисленные в пункте 2, предназначены для иллюстрации принципа, изложенного в пункте 1, и что «место управления» должно соответствовать стандарту «постоянное место деятельности», чтобы квалифицироваться как постоянное представительство (ПП) согласно этому пункту. Следовательно, в описанных обстоятельствах предприятие фактически не имеет «места управления» по смыслу Статьи 5, даже если вся управленческая деятельность осуществляется в государстве его операций. Некоторые делегаты, однако, поставили под сомнение, является ли это надлежащим результатом.

35. Комитет далее отметил, что этот вопрос может возникать лишь в ограниченном числе случаев. Предприятия, не имеющие офисов, вероятно, являются малыми, включая многие, работающие как индивидуальные предприниматели. Правила резидентства государства деятельности будут склонны классифицировать многие, если не большинство, таких предприятий (или их сотрудников) как резидентов, а правила Статьи 4 в большинстве случаев будут действовать таким образом, чтобы позволить государству деятельности облагать налогом доход, возникающий от этой деятельности, как доход резидента. Исключения из этого общего сценария, вероятно, будут нечастыми.

36. Комитет также согласился, что ссылку на «место управления» в Статье 5 необходимо отличать от ссылки на «место эффективного управления», поскольку предприятие может иметь только одно место эффективного управления, хотя оно может иметь много мест управления.

37. Дополнительный вопрос был поднят относительно примера «места управления». Обсуждался пример, включающий иностранную материнскую корпорацию, откомандировывающую

сотрудника в свою дочернюю компанию на три месяца для управления ею. При буквальном толковании пункта 2 можно утверждать, что иностранная материнская компания имеет постоянное представительство (ПП) в этой ситуации, поскольку она управляет дочерней компанией через своего сотрудника. Комитет согласился, что, хотя R (19) Статья 5 и Комментарии к ней прямо не указывают, что упоминаемое «управление» является управлением самого предприятия, а не какой-либо другой структуры (entity), эта концепция настолько широко понимается, что никаких разъяснений не требуется (в контексте этого примера Комитет подробно не обсуждал, существуют ли какие-либо другие правовые основания, на которых такой менеджер мог бы привести к возникновению постоянного представительства (ПП)).

38. Комитет также обсудил случай ремесленника, который владеет домом в одном государстве, резидентом которого он является, и который работает на различных объектах в соседнем государстве, где у него также есть дом. Комитет согласился, что в этом случае дом ремесленника в другом государстве может считаться местом управления и, таким образом, постоянным представительством (ПП), в той степени, в какой ремесленник использует этот дом для управления своим бизнесом, т.е. если это место, где он принимает звонки, хранит свои инструменты, ведет свой бухгалтерский учет и т.д.

ISSUES ARISING UNDER ARTICLE 5 OF THE MODEL TAX CONVENTION

Выводы

39. Комитет решил, что никаких изменений в Комментарий не требуется для решения этого вопроса.

e) Вопрос 2.5: Активная деятельность против пассивной деятельности

Вопрос

40. Налогоплательщику очень легко обеспечить существование постоянного представительства (ПП), если именно такой результат желаем. Некоторые предприятия создали постоянные представительства (ПП) в странах, которые не облагают налогом процентные доходы из иностранных источников, чтобы предоставлять займы другим компаниям в рамках многонациональной группы. Страна, где находятся должники, относит доход к постоянному представительству (ПП) в другой стране и не налагает налог, но пассивный процентный доход из иностранных источников также не облагается налогом страной, где находится постоянное представительство (ПП). Вопрос заключается в том, возможно ли уточнить, что «предпринимательская деятельность», осуществляемая предприятием через предполагаемое постоянное представительство (ПП), должна быть активной предпринимательской деятельностью, которая включает в себя нечто большее, чем просто получение пассивного дохода.

Обсуждение

41. Комитет обсудил, было бы ли возможно или целесообразно изменить Статью или Комментарий таким образом, чтобы удовлетворительно решить этот вопрос. Трудность заключается в выявлении случаев, которые действительно являются злоупотребительными; правило, которое широко требовало наличия активной предпринимательской деятельности, затронуло бы многие холдинговые компании, созданные для законных нефискальных целей.

42. Было отмечено, что это может быть проблемой внутреннего законодательства для некоторых R (19) стран. Несколько делегатов заявили, что в их странах требуется фактическая предпринимательская деятельность, прежде чем постоянное представительство (ПП) может быть признано существующим, и простое пассивное получение дохода не будет квалифицироваться. Некоторые делегаты придерживались мнения, что проблема не возникает там, где реальная предпринимательская деятельность (такая как управление займами) приводит только к пассивному доходу; проблема возникает там, где фактически не ведется никакой «предпринимательской деятельности» предприятием, что предполагает, что решение этой проблемы, возможно, уже существует в формулировке «ведение предпринимательской деятельности» статей 5 и 7.

43. Комитет согласился, что простая передача займа в определенное местоположение не будет достаточной для того, чтобы повлечь применение пункта 4 статьи 11, поскольку для существования постоянного представительства (ПП) на этом местоположении должна была

вестись предпринимательская деятельность. Комитет пришел к выводу, что этот вопрос должен быть решен путем уточнения требования о «фактической связи» в пункте 4 статьи 11.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

44. Таким образом, Комитет согласился, что поправка к Комментарию к статье 11 целесообразна для решения этого вопроса. Он также согласился, что, хотя вопрос с большей вероятностью возникает в контексте статьи 11, чем в контексте статей 10 и 12, аналогичные изменения должны быть внесены в Комментарии к последним статьям для обеспечения согласованности.

Выводы

45. Было решено добавить следующие пункты в Комментарий:

Комментарий к статье 10

32.1 Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи акций постоянным представительствам (ПП), созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим в отношении дивидендного дохода. Помимо того факта, что такие злоупотребительные операции могут повлечь применение национальных правил по борьбе со злоупотреблениями, следует признать, что определенное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем ведется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы участие в акционерном капитале имело «фактическую связь» с таким местоположением, означает, что участие в акционерном капитале действительно связано с этой предпринимательской деятельностью.

Комментарий к статье 11

25.1 Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи займов постоянным представительствам (ПП), созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим в отношении процентного дохода. Помимо того факта, что такие злоупотребительные операции R (19) могут повлечь применение национальных правил по борьбе со злоупотреблениями, следует признать, что определенное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем ведется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы долговое требование имело «фактическую связь» с таким местоположением, означает, что долговое требование действительно связано с этой предпринимательской деятельностью.

Комментарий к статье 12

21. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам (ПП), созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают преференциальный режим в отношении роялти. Помимо того факта, что такие злоупотребительные операции могут повлечь применение национальных правил по борьбе со злоупотреблениями, следует признать, что определенное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем ведется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы право или имущество имели «фактическую связь»

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

с таким местоположением, означает, что право или имущество действительно связаны с этой предпринимательской деятельностью.

f) **Вопрос 2.6: Кабели и трубопроводы**

Вопрос

46. Является ли подводный кабель, проходящий через территориальные воды страны, постоянным представительством (ПП) в этой стране? При каких обстоятельствах другие кабели или трубопроводы представляют собой постоянные представительства (ПП)?

Обсуждение

47. Комитет сначала отметил, что такой кабель или трубопровод будет представлять собой недвижимое имущество согласно внутреннему законодательству некоторых стран. В этом случае доход, полученный от использования кабеля или трубопровода, будет облагаться налогом в соответствии со статьей 6, и вопрос о том, является ли это постоянным представительством (ПП), может иметь небольшое практическое значение.

48. Затем Комитет обсудил, будет ли кабель или трубопровод представлять собой постоянное представительство (ПП) в тех случаях, когда применение статьи 6 не имеет значения, либо потому, что кабель или трубопровод не представляет собой недвижимое имущество в стране, где он расположен, либо потому, что доход, подпадающий под статью 6, от него не получен. Он пришел к выводу, что, хотя это, по-видимому, является постоянным местом деятельности, реальный вопрос заключался в том, применяется ли пункт 4 статьи 5, поскольку можно было бы утверждать, что кабель или трубопровод использовались исключительно для целей доставки и что простое использование сооружений для целей доставки не представляет собой постоянное представительство (ПП) согласно подпункту 4 a) статьи 5. R (19)

49. Комитет согласился, что применение Модельной конвенции в каждом случае должно учитывать различие между предприятиями, чья предпринимательская деятельность заключается в транспортировке данных, электроэнергии, нефти, газа и т.д. по кабелям или трубопроводам, и предприятиями, для которых такая транспортировка является лишь сопутствующей их предпринимательской деятельности, как, например, в случае предприятия, чья предпринимательская деятельность заключается в переработке нефти и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране.

50. В первом случае подпункт 4 a) не будет применяться в той мере, в какой предприятие транспортирует через территорию другой страны данные, электроэнергию, нефть или газ, принадлежащие другим предприятиям, поскольку применение этого пункта ограничено доставкой товаров или продуктов, принадлежащих самому предприятию. Кроме того, поскольку такое предприятие занималось бы транспортировкой имущества для других предприятий по кабелям или трубопроводам, оно не могло бы разумно утверждать, что эксплуатация кабеля или трубопровода,

пересекающего территорию страны, квалифицируется как деятельность подготовительного или вспомогательного характера, осуществляемая для себя, чтобы подпадать под действие подпункта 4 e).

51. Во втором случае Комитет согласился, что подпункт 4 a) будет применяться, поскольку кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны, будет принадлежать и эксплуатироваться в ней исключительно для целей доставки товаров, принадлежащих предприятию.

Выводы

52. Комитет решил, что следующий пункт 26.1 должен быть добавлен после пункта 26 Комментария к статье 5: 26.1 Еще одним примером являются сооружения, такие как кабели или трубопроводы, пересекающие территорию страны. Помимо того факта, что доход, полученный владельцем или оператором таких сооружений от их использования другими предприятиями, охватывается статьей 6, если они представляют собой недвижимое имущество согласно пункту 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о том, применяется ли к ним пункт 4. Если эти сооружения используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт a), который ограничен доставкой товаров или продуктов, принадлежащих предприятию, использующему сооружение, не будет применяться в отношении владельца или оператора этих сооружений. Подпункт e) также не будет применяться в отношении этого предприятия, поскольку кабель или трубопровод не используется исключительно для предприятия, а его использование не носит подготовительного или вспомогательного характера, учитывая характер предпринимательской деятельности этого предприятия. R (19) Ситуация, однако, иная, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для целей транспортировки своего собственного имущества, и такая транспортировка является лишь сопутствующей предпринимательской деятельности этого

предприятия, как, например, в случае предприятия, чья предпринимательская деятельность заключается в переработке нефти и которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для транспортировки своей собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае подпункт a) будет применяться.

g) **Вопрос 2.7: Постоянное представительство (ПП) в отношении предприятия**

Вопрос

53. В пунктах 1–4 статьи 5 выражение «постоянное представительство (ПП)» не определено в отношении предприятия. Таким образом, например, можно было бы утверждать, что любой строительный проект, длящийся более 12 месяцев, представляет собой постоянное представительство (ПП) для любого предприятия, участвующего в проекте, так что субподрядчик, занятый в проекте в течение нескольких дней или недель, будет считаться имеющим постоянное представительство (ПП). В этом случае

можно было бы далее утверждать, что, технически, государство источника имело бы право облагать налогом доход субподрядчика, поскольку в статье 7 нет требования о том, чтобы постоянное представительство (ПП) принадлежало самому предприятию – результат, противоречащий последнему предложению пункта 19 Комментария к статье 5, в котором говорится, что деятельность субподрядчика должна длиться более 12 месяцев, чтобы он облагался налогом.

54. Поэтому было предложено добавить выражение «предприятия» после выражения «постоянное представительство (ПП)» везде, где оно встречается в пунктах 1, 2 и 4, и изменить формулировку пункта 3 следующим образом: «Строительная площадка представляет собой постоянное представительство (ПП) предприятия только в том случае, если его деятельность на этой площадке продолжается в течение периода, превышающего двенадцать месяцев».

Обсуждение

55. Комитет рассмотрел эти предложения и пришел к выводу, что, хотя буквальное толкование Статьи могло бы привести к отмеченному выше результату, такой результат был бы явно необоснованным и абсурдным. Комитет отметил, что соответствующие положения Модельной налоговой конвенции, где используется термин «постоянное представительство (ПП)», всегда ссылаются на постоянное представительство (ПП) в связи с предпринимательской деятельностью предприятия, тем самым проясняя взаимосвязь между предприятием и постоянным представительством (ПП). В свете контекста Конвенции и цели статьи 7, а также принимая во внимание утверждение, уже включенное в пункт 19 Комментария к статье 5, Комитет поэтому пришел к выводу, что уточнение Статьи не было необходимым.

R (19) **Вывод**

56. По этим причинам Комитет пришел к выводу, что для решения этого вопроса не требовалось никаких изменений в Комментарий.

3. **СТРОИТЕЛЬНЫЕ ПЛОЩАДКИ И СТРОИТЕЛЬНЫЕ ИЛИ МОНТАЖНЫЕ ПРОЕКТЫ (ПУНКТ 3)**

a) **Вопрос 3.1: Надзорная деятельность и агрегирование строительных контрактов**

Вопрос

57. Монтажный проект начался в январе 1998 года и завершился в апреле 1999 года. Подрядчику C был предоставлен контракт на выполнение части монтажных работ, начавшихся в январе 1998 года, но длившихся менее двенадцати месяцев.

Начиная с марта 1998 года, C выделил больше персонала на тот же объект на основании отдельного контракта на оказание надзорных услуг, заключенного с тем же клиентом для того же общего проекта, но не связанного с монтажной деятельностью C. Вместо этого C осуществлял

надзор за работой других подрядчиков на других частях проекта и с этой целью оставался на объекте до завершения проекта.

58. C создал единую организацию на строительной площадке и был обеспечен полностью меблированными офисами. Сотрудник оставался в офисах в течение всего периода участия C в проекте. Вопрос заключается в том, могут ли два контракта рассматриваться как единое целое и может ли прибыль от надзорной деятельности быть отнесена к постоянному представительству (ПП).

Обсуждение

59. Этот пример ставит два отдельных вопроса: (1) Представляют ли эти факты «коммерчески и географически связанное целое», позволяющее агрегировать контракты при расчете 12-месячного периода? (2) Когда и при каких обстоятельствах надзорная деятельность включается в сферу действия пункта 3?

60. Что касается первого вопроса, Комитет пришел к соглашению, что связанное целое, вероятно, существует в этой ситуации, хотя большинство делегатов согласились, что в фактическом случае они потребовали бы более полного объяснения фактов. В свете этого соглашения Комитет пришел к выводу, что поправка к Комментариям по этому вопросу не требуется.

61. Второй вопрос вызвал более широкий спектр мнений.

62. После обсуждения Комитет согласился, что, поскольку текст пункта 3 ссылался не на деятельность, а на саму строительную площадку, R (19) было трудно прийти к выводу, что деятельность, такая как надзор, которая осуществляется на объекте и связана с ним, не будет охвачена этим пунктом. Хотя такой подход противоречил тому, что изложено в пункте 17 Комментария, Комитет счел, что он более соответствовал тексту Статьи и уменьшал вероятность того, что аналогичные виды деятельности будут рассматриваться по-разному, и, следовательно, упрощал соблюдение. Он также согласился, что Государства, желающие прямо решить этот вопрос в своих двусторонних конвенциях, могут сделать это.

Выводы

63. Что касается первого вопроса, Комитет пришел к выводу, что поправка к Комментариям по этому вопросу не требовалась.

64. Что касается второго вопроса, Комитет согласился, что пункт 3 применялся, когда планирование и надзорная деятельность осуществлялись на строительной площадке. Поэтому он согласился, что Комментарий должен быть изменен соответствующим образом и чтобы позволить Государствам, желающим уточнить этот вопрос в своих двусторонних конвенциях, сделать это. Поэтому было решено заменить три последних предложения пункта 17 Комментария к статье 5 следующим:

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

... Планирование и надзор на месте возведения здания охватываются пунктом 3. Государства, желающие изменить текст пункта, чтобы прямо предусмотреть такой результат, могут сделать это в своих двусторонних конвенциях.

b) **Вопрос 3.2: Расчет периода строительства**

Вопрос

65. Строительный проект в Государстве A, осуществляемый иностранным подрядчиком, длился с начала 2000 года до конца 2003 года. C 1 января 2003 года по 1 сентября 2003 года произошло полное прекращение работ из-за проблем с планированием и нехватки сырья.

66. Нет сомнений, что постоянное представительство (ПП) существовало в 2000–2002 годах. Вопрос заключается в том, является ли 9-месячное прерывание слишком большим, чтобы считаться «временным» согласно пункту 19 Комментария к статье 5 (который предусматривает, что «отсчет» для определения 12-месячного периода продолжается во время «временных» прерываний).

Обсуждение

67. Некоторые налогоплательщики просили обеспечить большую определенность в определении того, как поступать с прерываниями в период строительства. Было предложено, чтобы в Комментарии было указано, что шестимесячное прерывание остановит отсчет (создавая опровержимую презумпцию, если R (19) возобновление работ четко предвидится к определенной дате, превышающей шесть месяцев), вместо использования расплывчатого понятия «временный».

68. Комитет согласился, что эмпирическое правило, содержащееся в пункте 19, возможно, не всегда адаптировано к конкретным обстоятельствам, но оно ясно и легко применимо. Правило шести месяцев может потребовать определения того, когда замедление работы стало прекращением работы. Хотя Комитет рассмотрел дополнение к пункту 19 Комментария для рассмотрения случаев, когда, например, забастовка могла бы продлить строительный проект, который обычно длился бы менее 12 месяцев, за 12-месячный порог, он счел, что такой результат, который может показаться несколько произвольным, все же был бы лучше, чем попытки разработать «безопасную гавань» и исследовать характер каждого прерывания.

Выводы

69. Комитет, обсудив возможную поправку, как описано выше, принял решение отказаться от нее из-за риска возникновения злоупотреблений, а также потому, что определение того, действительно ли начался новый строительный проект, не должно основываться исключительно на периоде времени, прошедшего с момента прекращения работ на строительной площадке.

c) Вопрос 3.3: Сфера применения ссылки на «монтажный проект»

Вопрос

70. Иногда высказывалось мнение, что ссылка в пункте 3 на «монтажный проект» относится исключительно к проекту по стационарной установке тяжелого оборудования в контексте строительного проекта.

Обсуждение

71. Комитет обсудил этот узкий вопрос и пришел к выводу, что ссылка на «монтажный проект» в пункте 3 статьи 5 относится к любому монтажному проекту, независимо от того, осуществляется ли монтаж в ходе, после или независимо от строительства здания или иной структуры. Внимание Комитета было обращено на то, что в некоторых странах, по-видимому, была принята иная интерпретация; по этой причине Комитет принял решение, что Комментарий к пункту 3 следует уточнить в этом отношении.

Выводы R (19)

72. Комитет принял решение заменить первые два предложения пункта 17 Комментария к статье 5 следующим текстом (предлагаемые дополнения выделены полужирным курсивом):

17. Термин «строительная площадка или строительный или монтажный проект» включает не только строительство зданий, но также строительство дорог, мостов или каналов, прокладку трубопроводов, а также земляные и дноуглубительные работы. Кроме того, термин «монтажный проект» не ограничивается монтажом, связанным со строительным проектом; он также включает монтаж нового оборудования, такого как сложная машина, в существующем здании или на открытом воздухе....

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

d) Вопрос 3.4: Множественные монтажные проекты

Вопрос

73. Для целей расчета периода времени, указанного в пункте 3 статьи 5 в отношении монтажных проектов, возник вопрос о том, могут ли быть агрегированы различные контракты на приобретение аналогичного оборудования, требующего монтажа.

Обсуждение

74. Комитет согласился, что этот вопрос уже был рассмотрен в пункте 18 Комментария к статье 5, где ясно указано, что тест двенадцати месяцев применяется к каждому отдельному монтажному проекту, если только такие проекты не образуют коммерческое и географическое целое. Таким

образом, последовательные монтажные проекты, являющиеся результатом совершенно несвязанных закупок аналогичного оборудования, когда эти различные закупки обусловлены поэтапным расширением производственной мощности завода, должны рассматриваться отдельно для целей расчета 12-месячного периода. Однако результат был бы явно иным, если бы все различные продажи являлись частью попытки разделить один проект на более мелкие контракты.

Выводы

75. Хотя по достигнутому выводу было достигнуто единодушное согласие, Комитет посчитал, что пункт 18 Комментария к статье 5 был достаточно ясным в этом отношении, так что никаких дополнительных разъяснений не требовалось.

e) Вопрос 3.5: Реконструкции R (19)

Вопрос

76. Возник вопрос, охватывает ли ссылка в пункте 3 на «строительную площадку или строительный... проект» деятельность по реконструкции.

Обсуждение

77. Члены Комитета согласились, что реконструкция здания или другой структуры охватывается фразой «строительная площадка или строительный... проект» и что эта интерпретация отражает ранее применявшуюся практику.

78. Было отмечено, что реконструкция включает существенные структурные работы, которые, в отличие от простого обслуживания или перекраски, требуют привлечения строителей, а также создания площадки, соответствующей строительной площадке.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Выводы

79. Комитет принял решение изменить первое предложение пункта 17 Комментария следующим образом: Термин «строительная площадка или строительный или монтажный проект» включает не только строительство зданий, но также строительство дорог, мостов или каналов, реконструкцию (включающую более чем простое обслуживание или перекраску) зданий, дорог, мостов или каналов, прокладку трубопроводов, а также земляные и дноуглубительные работы.

f) Вопрос 3.6: Единое географическое целое

Вопрос

80. Компания-нерезидент строит одну половину морской платформы на одной площадке в Государстве A и другую половину на другой площадке в том же Государстве, а затем буксирует обе половины на третью площадку в том же Государстве для окончательной сборки. Могут ли эти этапы рассматриваться как часть «коммерческого и географического целого» по смыслу пункта 18 Комментария к статье 5?

Обсуждение

81. Этот пример предполагает, что существует различие между площадкой и проектом. Этот пример следует надлежащим образом рассматривать как строительный или монтажный проект. В пункте 20 Комментария уже говорится, что строительный или монтажный проект, который по своей природе перемещается с места на место, может быть постоянным представительством (ПП) без образования географического целого. R (19) Некоторые делегаты спросили, ограничивается ли этот вопрос нефтяной промышленностью. Было согласовано, что это не обязательно так.

Выводы

82. Комитет принял решение заменить пункт 20 Комментария к статье 5 следующим текстом (предлагаемые дополнения выделены полужирным курсивом):

20. Сам характер строительного или монтажного проекта может быть таков, что деятельность подрядчика должна постоянно или, по крайней мере, время от времени перемещаться по мере выполнения проекта. Это было бы, например, в случае строительства дорог или каналов, дноуглубительных работ на водных путях или прокладки трубопроводов. Аналогично, когда части значительной структуры, такой как морская платформа, собираются в различных местах в пределах одной страны и перемещаются в другое место в пределах этой страны для окончательной

сборки, это является частью единого проекта. В таких случаях тот факт, что рабочая сила не присутствует в течение двенадцати месяцев в одном конкретном месте,

не имеет значения. Деятельность, осуществляемая в каждом конкретном месте, является частью единого проекта, и этот проект должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП), если в целом он длится более двенадцати месяцев.

g) Вопрос 3.7: Место эффективного управления нескольких строительных площадок

Вопрос

83. Сотрудники компании-резидента Государства A прибывают в Государство B и арендуют там офис. Компания занимается реконструкцией старых зданий и использует офис для хранения, рекламной деятельности, ответа на телефонные звонки и ведения бухгалтерского учета. Основное место эффективного управления компании оставалось в Государстве A.

Обсуждение

84. Комитет обсудил этот довольно специализированный пример и пришел к выводу, что офис должен являться постоянным представительством (ПП), даже если ни один проект реконструкции не длится более двенадцати месяцев. В этом случае, хотя ни одна конкретная строительная площадка сама по себе не может образовывать постоянное представительство (ПП), сам офис будет таковым. Если бы деятельность компании заключалась в ремонте бытовой техники, то очевидно, что постоянное представительство (ПП) существовало бы, и нет причин приходить к иному выводу в случае деятельности по управлению ремонтом зданий. Статья 5 требует, чтобы каждое рабочее место рассматривалось отдельно, несмотря на общую схожесть между ним и другими рабочими местами того же налогоплательщика, и было согласовано, что часть Комментария, касающаяся пункта 3, должна быть уточнена в этом отношении.

85. Однако также было согласовано, что тот факт, что офис будет представлять собой постоянное представительство (ПП), не изменит ситуацию в отношении различных площадок, где осуществляется деятельность по реконструкции, которые сами по себе не будут составлять постоянных представительств (ПП) в той мере, в какой они длятся менее 12 месяцев. R (19) По этой причине единственная прибыль, надлежащим образом относимая к постоянному представительству (ПП), образованному офисом, будет той, которая относится к функциям, выполняемым, и рискам, принимаемым через этот офис. Это может включать прибыль, относимую к функциям, выполняемым, и рискам, принимаемым в отношении различных строительных площадок, но только в той степени, в какой эти функции и риски надлежащим образом относятся к офису.

Выводы

86. Комитет принял решение заменить пункт 16 Комментария к статье 5 следующим текстом (предлагаемые дополнения выделены полужирным курсивом):

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

16. Этот пункт прямо предусматривает, что строительная площадка или строительный или монтажный проект образует постоянное представительство (ПП) только в том случае, если он длится более двенадцати месяцев. Любой из этих объектов, не соответствующий этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства (ПП), даже если внутри него имеется установка, например, офис или мастерская по смыслу пункта 2, связанная со строительной деятельностью. Однако если такой офис или мастерская используется для ряда строительных проектов, и осуществляемая в них деятельность выходит за рамки деятельности, упомянутой в пункте 4, он будет считаться постоянным представительством (ПП), если условия Статьи в остальном выполняются, даже если ни один из проектов не включает строительную площадку или строительный или монтажный проект, который длится более 12 месяцев. В этом случае положение мастерской или офиса, следовательно, будет отличаться от положения этих площадок или проектов, ни один из которых не будет составлять постоянного представительства (ПП), и будет важно обеспечить, чтобы только прибыль, надлежащим образом относимая к функциям, выполняемым, и рискам, принимаемым через этот офис или мастерскую, была отнесена к

постоянному представительству (ПП). Это может включать прибыль, относимую к функциям, выполняемым, и рискам, принимаемым в отношении различных строительных площадок, но только в той степени, в какой эти функции и риски надлежащим образом относятся к офису.

4. ПОДГОТОВИТЕЛЬНАЯ И ВСПОМОГАТЕЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ (ПУНКТ 4)

a) Вопрос 4.1: Использование «или» в пункте 25 R (19) Вопрос

87. Первое предложение пункта 25 Комментария к статье 5 гласит:

25. Постоянное представительство (ПП) также может быть образовано, если предприятие поддерживает постоянное место деятельности для поставки запасных частей клиентам для машин, поставленных таким клиентам, или для обслуживания или ремонта таких машин, поскольку это выходит за рамки чистой поставки, упомянутой в подпункте a) пункта 4.

88. Слова «или для обслуживания или ремонта» были заменены словами «и для обслуживания и ремонта» в 1992 году для приведения английской версии в соответствие с французской версией пункта. Однако представляется, что, что касается первого «и», изменение должно было быть произведено в обратном порядке, т.е. французская версия должна была быть изменена, чтобы отразить английскую версию. Действительно, не представляется правильным предполагать, что место, используемое исключительно для хранения и доставки запасных частей, образует постоянное представительство (ПП).

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Обсуждение

89. В Комитете было достигнуто общее согласие, что первое «или» в английской версии не должно было быть добавлено в 1992 году. Было решено, что пункт 25 следует изменить: (i) чтобы ясно указать, что постоянное представительство (ПП) будет существовать только там, где осуществляется деятельность в дополнение к простой доставке, и (ii) чтобы заменить ссылку на «поставку» (supply), которая могла бы нести коннотацию того, что части продавались с постоянного места деятельности, на «доставку» (delivery), соответствующую тексту Статьи.

Выводы

90. Комитет принял решение изменить первое предложение пункта 25 Комментария к статье 5 следующим образом:

25. Постоянное представительство (ПП) также может быть образовано, если предприятие поддерживает постоянное место деятельности **для доставки** запасных частей клиентам для машин, поставленных этим клиентам, **где, кроме того, оно обслуживает или ремонтирует** такие машины, поскольку это выходит за рамки чистой поставки, упомянутой в подпункте a) пункта 4.

b) Вопрос 4.2: Уточнение формулировки «признания»

Вопрос

91. Производитель апельсинового сока в Государстве A создает ряд «независимых агентов» в Государстве B. Один агент принимает доставку и хранит сок, один распределяет его по торговым точкам, а один доставляет его клиентам и принимает розничные заказы. Вместе эти отдельные элементы составляют обширное коммерческое присутствие в Государстве B, но налогоплательщик утверждает, что постоянное представительство (ПП) не существует, поскольку каждое место деятельности должно рассматриваться отдельно согласно пункту 4. R (19) Обсуждение

92. Большинство членов Комитета считает, что Комментарий к статье 5 в некоторой степени поддерживает позицию налогоплательщика, хотя, исходя из фактов, приведенных в примере, по-видимому, существует по крайней мере одно постоянное представительство (ПП) (там, где принимаются розничные заказы). Подпункт f) применяется к совокупности видов деятельности только в том случае, если они осуществляются в одном постоянном месте деятельности. Если места деятельности «отделены друг от друга местно и организационно», виды деятельности не могут быть агрегированы для определения общего характера деятельности налогоплательщика. Однако меньшинство членов Комитета считает, что виды деятельности, перечисленные в пункте 4,

могут привести к возникновению постоянного представительства (ПП), если они не носят подготовительного или вспомогательного характера.

Выводы

93. Комитет предлагает разделить пункт 27, который уже достаточно длинный, на два отдельных пункта. Новый пункт 27 будет состоять из первых пяти предложений и последнего предложения пункта в его текущей редакции. Новый пункт 27.1 будет гласить следующее:

27.1. Подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие поддерживает несколько постоянных мест деятельности по смыслу подпунктов a) – e) при условии, что они отделены друг от друга местно и организационно, поскольку в таком случае каждое место деятельности должно рассматриваться отдельно и изолированно для принятия решения о наличии постоянного представительства (ПП). Места деятельности не «отделены организационно» в случаях, когда каждое из них выполняет в Договаривающемся государстве взаимодополняющие функции, такие как прием и хранение товаров в одном месте, распределение этих товаров через другое и т.д. Предприятие не может фрагментировать цельный действующий бизнес на несколько мелких операций, чтобы утверждать, что каждая из них занимается лишь подготовительной или вспомогательной деятельностью.

c) Вопрос 4.3: Склады

Вопрос

94. Компания-нерезидент (parent company) владеет резидентной дочерней компанией (subsidiary), которая до сих пор занималась продажей как автомобилей, так и запасных частей. Склад запасных частей теперь должен быть выделен и рассматриваться как отдельный филиал материнской компании. Деятельность склада будет ограничиваться хранением, перемещением и распределением запасных частей, которые будут заказываться «напрямую» у материнской компании клиентами. R (19) В частности, это означает, что (a) расчеты по сделкам, как в отношении заключения договоров, так и в отношении бухгалтерского учета, должны осуществляться исключительно материнской компанией от ее имени и за ее счет; (б) вспомогательная деятельность, такая как урегулирование гарантийных претензий, установка, обслуживание клиентов и реклама, не осуществляется складом; и (в) необходимый персонал предоставляется по договору аренды, а собственный персонал склада занимается лишь инструктажем и надзором.

Обсуждение

95. Как и в предыдущем примере, Комментарий поддерживает точку зрения, что принимающая страна потеряла право облагать налогом доход от сделок с запасными частями. Ее деятельность ограничивается видами, перечисленными в подпунктах a) – d) пункта 4. Эти виды деятельности, в отличие от «прочих» видов деятельности, описанных в подпункте e), всегда освобождаются от налогообложения и не подлежат проверке на предмет того, являются ли они действительно подготовительными или вспомогательными. Эти

неопровержимые презумпции были изначально приняты для обеспечения уверенности налогоплательщикам в том, что их доход от этой деятельности будет облагаться налогом, если вообще будет облагаться, только в стране резидентства.

96. Возражение против результата, достигнутого компанией в этом примере, возникает из-за того, что налоговое планирование привело к уменьшению налоговой базы посредством реорганизации. В той мере, в какой реорганизация не является исключительно налогово-мотивированной, это не было бы по своей сути неправомерным, поскольку компания вполне могла бы начать деятельность своей дочерней компании с такой же структурой, т.е. разместив в дочерней компании только бизнес по продаже автомобилей, а не бизнес по продаже запасных частей. Если бы это было так, маловероятно, что структура считалась бы неправомерной. На практике может показаться довольно сложным для компании разорвать связь между аспектами бизнеса, касающимися запасных частей и автомобилей, и администрация, несомненно, пожелала бы проверить такую

схему, чтобы убедиться, что дочерняя компания фактически не действует как постоянное представительство (ПП) для материнской компании в отношении бизнеса запасных частей, и чтобы убедиться, что реорганизационные сделки имели какие-либо коммерческие цели. Многие предприятия предпочли бы избежать практических трудностей и риска потенциального интереса со стороны налоговой администрации, связанных с этим разделением, поэтому, возможно, описанная ситуация не очень часто встречается на практике.

Выводы

97. Комитет не принял никаких изменений в Модельную конвенцию в отношении этого вопроса.

5. АГЕНТСКИЕ ПОСТОЯННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА (ПП) R (19)

(ПУНКТЫ 5 И 6)

a) Вопрос 5.1: Уровень присутствия агента в государстве источника

Вопрос

98. В пункте 5 не содержится явного требования о том, что агент должен быть резидентом или иметь постоянное место деятельности в Договаривающемся государстве. Поэтому prima facie странствующий зависимый агент, такой как коммивояжер, не являющийся резидентом, но посещающий Договаривающееся государство, может образовывать постоянное представительство (ПП) при условии, что он обычно заключает контракты в этом Государстве от имени своего работодателя. Предположительно, это создает возможность образования постоянного представительства (ПП) в случаях, когда связь с Договаривающимся государством посредством участия предприятия в его экономической жизни является более слабой, чем та, что предусмотрена правилами пунктов 1-4 настоящей статьи.

Обсуждение

99. С технической точки зрения, пункт 5, по-видимому, применяется в случаях, когда иностранное предприятие осуществляет деятельность в государстве источника через зависимого агента-нерезидента, не имеющего постоянного места деятельности в этом государстве.

100. Эта точка зрения вытекает из формулировки пункта 5. Пункт 5 представляет собой исключение из пунктов 1 и 2, поскольку он прямо не требует, чтобы агент имел постоянное место деятельности в государстве источника. Однако можно утверждать, что такая интерпретация порождает парадокс. Данный пункт предусматривает условное постоянное представительство (ПП) только в случаях, когда контракты заключаются от имени предприятия агентом; он не применяется, когда контракты заключаются непосредственно самим принципалом, а не через агента (см. ниже). Таким образом, постоянное представительство (ПП) существует, когда предприятие действует в Государстве косвенно через агента, но не тогда, когда оно действует в этом Государстве напрямую.

101. Комитет, однако, в целом согласился с тем, что пункт 5 призван расширить сферу применения статьи 5, чтобы предоставить государству источника право облагать налогом иностранные предприятия всякий раз, когда они участвуют в экономической жизни государства источника таким образом, чтобы подпадать под юрисдикцию налоговых прав этого Государства (см. пункт 3 Комментария к статье 7). Таким образом, иностранное предприятие имеет необходимую степень коммерческого присутствия в государстве источника, если оно либо имеет «постоянное место деятельности» (пункт 1), либо иным образом осуществляет предпринимательскую деятельность в государстве источника на регулярной основе (пункт 5). Отсутствие требования о «постоянном месте деятельности» прямо оправдывает квалификацию в качестве постоянного представительства (ПП) зависимого агента, имеющего полномочия связывать предприятие, при условии, что он работает и R (19) заключает контракты в Государстве с достаточной степенью постоянства, так что требование «обычно» удовлетворяется, а очевидный парадокс, выявленный выше, должным образом разрешается путем признания за предприятием постоянного представительства (ПП), когда оно заключает контракты напрямую. Из этой интерпретации следует, что агент-нерезидент – независимо от того, осуществляется ли деятельность агента иностранным зависимым агентом или

сотрудниками предприятия – должен соответствовать только требованиям пункта 5, чтобы составлять постоянное представительство (ПП) иностранного предприятия.

102. Если бы был сделан противоположный вывод, иностранное предприятие могло бы осуществлять обширную предпринимательскую деятельность в государстве источника через сотрудников или зависимых агентов-нерезидентов, не подвергаясь налогообложению в государстве источника. В то время как некоторые страны считали, что сотрудник предприятия ни в коем случае не может считаться агентом предприятия, поскольку сотрудник должен просто рассматриваться как часть предприятия, а не как агент, взаимодействующий с предприятием, общее мнение заключалось в том, что сотрудник должен надлежащим образом рассматриваться как агент предприятия, и что это было прямо позицией, принятой в существующем Комментарии, а именно в пункте 32.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

103. Комитет пришел к выводу, что обоснование положений об агентах состоит в том, чтобы не допустить уклонения иностранных предприятий от налогообложения в государстве источника путем осуществления деятельности через агентов, а не напрямую через постоянное место деятельности. Пункт 5 требует, чтобы агент обычно осуществлял свои договорные полномочия. Из этого косвенно следует, что деятельность агента должна быть относительно частой по своей природе, а также иметь определенный общий масштаб для удовлетворения этого требования. Хотя с теоретической точки зрения в применении пункта 5 может существовать парадокс, с практической точки зрения его можно считать достаточно эффективным для выявления случаев, когда осуществляется значительная предпринимательская деятельность, и это является надлежащим критерием для предоставления государству источника прав налогообложения. Критерий обычного осуществления может означать, что на практике связи агента с Договаривающимся государством обычно будут достаточными для того, чтобы он имел налогооблагаемое присутствие в этом Государстве за свой счет, даже если это не является фактическим требованием пункта 5.

104. Комитет признал, что на практике агенты, регулярно посещающие страну, но не имеющие ни статуса резидентства, ни постоянного места деятельности там, практически никогда не облагаются налогом в качестве постоянных представительств (ПП) своих принципалов. Например, физическое лицо, которое приезжает в страну один день в месяц для заключения договоров купли-продажи от имени иностранного принципала, вряд ли будет выявлено и обложено налогом налоговыми органами этой страны. Кроме того, такие ситуации, вероятно, не распространены в современной коммерческой практике, хотя в прошлом они могли быть более обычными; и они могут привести к случаям двойного неналогообложения, если посещающий агент заявляет об освобождении в своей собственной стране, потому что он буквально удовлетворяет требованиям пункта 5. R (19)

105. Вывод о том, что нет требования, чтобы сам агент имел постоянное место деятельности или был резидентом Договаривающегося государства, придает значительный вес требованию о том, что полномочия агента должны осуществляться «обычно», и поэтому важно, чтобы существовало общее понимание этого требования. Этот вопрос рассматривается ниже.

Выводы

106. На основании вышеизложенных выводов Комитет принял решение о внесении следующих изменений в пункт 32 Комментария к статье 5 (предлагаемые дополнения выделены жирным курсивом):

32. Лица, деятельность которых может создать постоянное представительство (ПП) для предприятия, являются так называемыми зависимыми агентами, то есть лицами, независимо от того, являются ли они сотрудниками предприятия, которые не являются независимыми агентами, подпадающими под пункт 6. Такие лица могут быть как физическими, так и юридическими лицами и не обязательно должны быть резидентами или иметь место деятельности в Государстве,

в котором они действуют от имени предприятия. В интересах международных экономических отношений не было бы положения о том, что содержание любого зависимого лица приводило бы к

образованию постоянного представительства (ПП) для предприятия. Такое отношение должно быть ограничено лицами, которые ввиду объема своих полномочий или характера своей деятельности вовлекают предприятие в особой степени в предпринимательскую деятельность в соответствующем Государстве. Поэтому пункт 5 исходит из того, что только лица, имеющие полномочия заключать контракты, могут привести к образованию постоянного представительства (ПП) для предприятия, которое их содержит. В таком случае лицо имеет достаточные полномочия, чтобы связать участие предприятия в предпринимательской деятельности в соответствующем Государстве. Использование термина «постоянное представительство (ПП)» в этом контексте предполагает, конечно, что это лицо использует эти полномочия многократно, а не только в отдельных случаях. Также формулировка «полномочие заключать контракты от имени предприятия» не ограничивает применение этого пункта агентом, который заключает контракты буквально от имени предприятия; этот пункт в равной степени применяется к агенту, который заключает контракты, обязательные для предприятия, даже если эти контракты фактически не заключаются от имени предприятия.

b) Вопрос 5.2: Агент с подразумеваемыми договорными полномочиями

Вопрос

107. Было предложено заменить термин «заключает» в пункте 5 статьи 5 на «существенно ведет переговоры или заключает». Это устранило бы любые сомнения относительно существования постоянного представительства (ПП) в случаях, когда контракты, R (19) обсуждаемые агентом в одном Государстве, формально заключаются в другом Государстве путем подписания там.

Обсуждение

108. Пункт 33 Комментария к статье 5 уже предусматривает, что «Лицо, уполномоченное вести переговоры по всем элементам и деталям контракта таким образом, чтобы это было обязательным для предприятия, может считаться осуществляющим эти полномочия „в этом Государстве“, даже если контракт подписывается другим лицом в Государстве, в котором находится предприятие». Озабоченность, выраженная теми, кто выступает за описанное выше изменение, заключается в том, что некоторые могут интерпретировать пункт 5 статьи 5 как требующий формалистического подхода к вопросу договорных полномочий. Некоторые делегаты выражали еще более серьезные опасения, а именно, что требование об агентском представительстве можно обойти, уполномочивая агента вести переговоры по всем элементам контракта, кроме одного, – проблема, которую, возможно, пункт 33 Комментария лишь частично решает.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

109. Было достигнуто общее согласие в том, что необходимо бороться со злоупотреблениями в соответствии с этим пунктом, но также и в том, что трудно сформулировать конкретные правила для этого; четкие стандарты легко администрировать, но они также поддаются налоговому планированию. Комитет также испытывал трудности с точным определением того, какие случаи на самом деле являются злоупотреблениями. Утверждалось, например, что если агенту выплачивается вознаграждение по рыночной ставке за заключение договора купли-продажи, то у принципала не остается ничего для налогообложения, даже если будет установлено существование постоянного представительства (ПП). Однако можно возразить, что в таком случае существование постоянного представительства (ПП) приведет к налогообложению торговой прибыли, которая вполне может превышать вознаграждение, соответствующее принципу «вытянутой руки», выплачиваемое торговому агенту, особенно если этот агент был всего лишь сотрудником предприятия.

110. Было предложено, чтобы Комментарий дополнительно раскрыл понятия «штампа» и других аналогичных практик. Одно из предложений заключалось в том, чтобы уточнить, что агент обладает договорными полномочиями, если его деятельность фактически связывает предприятие. Например, в отношении большинства практик «штампа» деятельность агента, предположительно, в соответствии с коммерческим законодательством большинства стран фактически связывала бы принципала заключенными контрактами. Аналогичным образом, агент считался бы обладающим фактическими полномочиями заключать контракты, когда сделки завершались без прямого вмешательства иностранного предприятия. Для уточнения этого момента можно было бы внести дополнение в Комментарий.

Выводы

111. Комитет принял решение разделить пункт 32 Комментария к статье 5 путем создания нового пункта 32.1, начиная с существующего предложения, которое начинается со слов «Также формулировка „полномочие заключать контракты...“, и что следующие дополнительные предложения должны быть R (19) добавлены к существующему тексту в конце нового пункта 32.1:» … Отсутствие активного участия предприятия в сделках может свидетельствовать о предоставлении полномочий агенту. Например, агент может считаться обладающим фактическими полномочиями заключать контракты, если он запрашивает и получает (но не завершает формально) заказы, которые отправляются непосредственно на склад, с которого доставляются товары, и где иностранное предприятие регулярно одобряет сделки.

c) Вопрос 5.3: Обычное осуществление полномочий по заключению контрактов

Вопрос

112. Как указано выше, требование о том, что полномочия по заключению контрактов должны осуществляться обычно, является фундаментальной особенностью пункта 5. Некоторый потенциал для злоупотреблений может существовать, если иностранное предприятие попытается обойти требование о том, что агент «обычно осуществляет» полномочия

по заключению контрактов, путем разделения охвата рынка государства источника между большим числом агентов или путем систематической отправки различных лиц в государство источника для осуществления агентской деятельности. Тогда можно было бы утверждать, что хотя каждый из этих агентов будет иметь полномочия заключать контракты для предприятия, ни один из них не может считаться обычно осуществляющим эти полномочия.

Обсуждение

113. Комитет согласился, что было бы полезно, если бы Комментарий предоставил некоторые рекомендации относительно того, какие виды деятельности подпадают под концепцию обычного осуществления полномочий по заключению контрактов. Однако он пришел к выводу, что с описанным выше видом злоупотреблений, вероятно, лучше всего бороться путем применения обычных внутренних механизмов борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Выводы

114. Комитет принял решение, что следующее уточнение относительно того, когда агент «обычно» заключает контракты, должно быть внесено в Комментарий к статье 5 путем добавления следующего нового пункта 33.1: 33.1 Требование о том, что агент должен «обычно» заключать R (19) контракты, отражает основополагающий принцип статьи 5, согласно которому присутствие, которое предприятие поддерживает в Договаривающемся государстве, должно быть более чем просто временным, если предприятие должно рассматриваться как поддерживающее постоянное представительство (ПП) и, следовательно, налогооблагаемое присутствие в этом Государстве. Степень и частота деятельности, необходимые для вывода о том, что агент «обычно осуществляет» договорные полномочия, будут зависеть от характера контрактов и деятельности принципала. Невозможно установить точный критерий частоты. Тем не менее, те же виды факторов, которые рассматриваются в пункте 6, будут иметь значение при принятии этого определения.

d) Вопрос 5.4: Коммерческие представительства

Вопрос

115. Вопрос о так называемых «коммерческих представительствах» был поднят налоговыми органами многих стран с переходной экономикой как источник трудностей. Типичная проблема заключается в том, что иностранное предприятие создает коммерческое представительство в стране и заявляет, что оно не является постоянным представительством (ПП), поскольку его деятельность подпадает под пункт 4 статьи 5, хотя некоторые продажи (официально заключенные за рубежом) могут быть результатом этой деятельности.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Обсуждение

116. Обсуждения привели к выводу, что «представительство» само по себе не имеет особого значения в области договоров и может просто затемнять обсуждение реальных проблем. Существование постоянного представительства (ПП) должно определяться в соответствии с традиционными правилами статьи 5, применяемыми к конкретным фактам рассматриваемого дела.

117. Комитет отметил, что этот вопрос, скорее всего, возникнет в случаях, когда страна формально юридически признает концепцию коммерческого представительства или представительства и пытается не допустить осуществления такими образованиями существенной коммерческой деятельности. Это часто имеет место, когда страна не желает разрешать иностранным предприятиям осуществлять деятельность филиалов на своей территории, но готова разрешить им создавать офисы для подготовительной или вспомогательной деятельности. Вполне возможно, что такая правовая ситуация создает неявную презумпцию того, что единственной деятельностью, осуществляемой коммерческим представительством или представительством, является та, которая подпадает под пункт 4 статьи 5.

118. В этой ситуации, которая не распространена в странах-членах, налоговые органы должны четко указать, что юридические ограничения на деятельность коммерческого представительства или представительства не будут иметь значения при определении того, выходят ли фактически реальные виды деятельности этих образований за рамки тех, которые указаны в пункте 4 статьи 5.

119. Кроме того, пункт 5 статьи 5 явно применим, когда контракты существенно обсуждаются сотрудниками, работающими в коммерческих представительствах и представительствах, особенно в свете следующего предложения пункта 33 Комментария к статье 5: «Лицо, уполномоченное вести переговоры по всем элементам и деталям контракта таким образом, чтобы это было обязательным для предприятия, может считаться осуществляющим эти полномочия „в этом Государстве“, даже если контракт подписывается другим лицом в Государстве, в котором находится предприятие». Выше в этой заметке предлагается предоставить дальнейшие разъяснения R (19) в Комментарии относительно этого вопроса; такие разъяснения могли бы быть полезны при решении проблемы коммерческих представительств или представительств.

Выводы

120. Комитет пришел к выводу, что хотя вопрос коммерческих представительств или представительств был в основном административной трудностью, связанной с коммерческим правом некоторых стран, разъяснение обстоятельств, при которых агент может считаться обладающим полномочиями заключать контракты (см. выводы в разделе 5-2), вероятно, будет полезно для стран, сталкивающихся с этим вопросом.

МОДЕЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

e) Вопрос 5.5: Значение независимости

Вопрос

121. Пункт 6 относится к «любому другому агенту, имеющему независимый статус». Практическое применение этой формулировки привело к трудностям, поскольку точное значение «независимости» неясно.

Обсуждение

122. Пункт 37 Комментария поясняет, что агент обладает независимым статусом, если он юридически и экономически независим от иностранного предприятия. Комитет согласился, что это в общих чертах означает, что агент по отношению к иностранному предприятию должен действовать с позиции силы, знаний или навыков.

123. Пункт 38 поясняет, что требования юридической и экономической независимости соблюдаются, когда агент имеет общий контроль над своим бизнесом и несет связанные с ним риски. Таким образом, независимый агент обычно несет ответственность перед своим

принципалом за результаты своей работы, но не подлежит значительному контролю в отношении того, каким образом эта работа выполняется. Он не будет получать подробных инструкций от принципала относительно выполнения работы. Ограничения на масштаб бизнеса, который может вести агент, очевидно, влияют на объем полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют отношения к зависимости, которая определяется степенью свободы агента в ведении дел от имени принципала в рамках полномочий, предоставленных соглашением. Особенностью действия R (19) соглашения может быть то, что агент предоставляет значительную информацию принципалу в связи с ведением бизнеса в рамках этого соглашения. Само по себе это не является достаточным критерием для определения зависимости агента, если только информация не предоставляется в ходе запроса одобрения принципала относительно того, как должен вестись бизнес. Предоставление информации, которое просто направлено на обеспечение бесперебойного выполнения соглашения и поддержание хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости. Тот факт, что принципал полагается на специальные навыки и знания агента, является признаком независимости. Если агент действует от имени нескольких принципалов в рамках обычной деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения бизнеса, осуществляемого агентом, юридическая зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для контроля действий агента в ходе его бизнеса от их имени.

124. Комитет также обсудил, следует ли расширить существующее в пункте 38 обсуждение положения материнских и дочерних компаний.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Выводы

125. Комитет принял решение внести следующие изменения в пункт 38 Комментария к Статье 5. Предложение «Дочерняя компания не должна считаться зависимой от своей материнской компании исключительно из-за владения материнской компанией ее акционерным капиталом» будет удалено, а существующее предложение, начинающееся со слов «Другой важный критерий...», станет заключительным предложением пункта 38. Часть существующего пункта 38, начинающаяся со следующего предложения («Нельзя сказать, что лица действуют...»), затем станет новым пунктом 38.7, и следующие новые пункты (которые включают новый пункт 38.6, предложенный в отношении вопроса 5-6 ниже) будут добавлены перед этим пунктом: 38.1 В отношении критерия юридической зависимости следует отметить, что контроль, который материнская компания осуществляет над своей дочерней компанией в качестве акционера, не имеет отношения к рассмотрению зависимости дочерней компании (или ее отсутствия) в качестве агента для материнской компании. Это соответствует правилу пункта 7 Статьи 5. Однако, как указано в пункте 41 Комментария, дочерняя компания может рассматриваться как зависимый агент своей материнской компании при применении тех же критериев, которые применяются к несвязанным компаниям. 38.2 При определении того, может ли агент считаться независимым, следует принимать во внимание следующие соображения. 38.3 Независимый агент обычно несет ответственность перед своим принципалом за результаты своей работы, но не подлежит значительному контролю в отношении того, каким образом эта работа выполняется. Он не будет получать подробных инструкций от принципала относительно выполнения работы. Тот факт, что принципал полагается на специальные навыки и R (19) знания агента, является признаком независимости. 38.4 Ограничения на масштаб бизнеса, который может вести агент, очевидно, влияют на объем полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют отношения к зависимости, которая определяется степенью свободы агента в ведении дел от имени принципала в рамках полномочий, предоставленных соглашением. 38.5 Особенностью действия соглашения может быть то, что агент предоставляет значительную информацию принципалу в связи с ведением бизнеса в рамках этого соглашения. Само по себе это не является достаточным критерием для определения зависимости агента, если только информация не предоставляется в ходе запроса одобрения принципала относительно того, как должен вестись бизнес. Предоставление информации, которое просто направлено на обеспечение бесперебойного

выполнения соглашения и поддержание хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости. 38.6 Еще одним фактором, который следует учитывать при определении

независимого статуса, является количество принципалов, представленных агентом. Независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия в течение всего срока его существования или длительного периода времени. Однако этот факт сам по себе не является определяющим. Все факты и обстоятельства должны быть приняты во внимание для определения того, является ли деятельность агента автономным бизнесом, осуществляемым им, в котором он несет риски и получает вознаграждение посредством использования своих предпринимательских навыков и знаний. Если агент действует от имени нескольких принципалов в рамках обычной деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения бизнеса, осуществляемого агентом, юридическая зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для контроля действий агента в ходе его бизнеса от их имени. 38.7 [ИЗ СТАРОГО 38] Нельзя сказать, что лица действуют в рамках своей обычной деловой деятельности, если вместо предприятия такие лица осуществляют деятельность, которая с экономической точки зрения относится к сфере предприятия, а не к их собственным деловым операциям. Например, если комиссионный агент не только продает товары или продукцию предприятия от своего имени, но также обычно действует по отношению к этому предприятию как постоянный агент, имеющий полномочия заключать контракты, то в отношении этой конкретной деятельности он будет считаться постоянным представительством (ПП), поскольку он таким образом действует вне обычной сферы своей торговли или бизнеса (а именно, комиссионного агента), R (19) если только его деятельность не ограничена теми, что упомянуты в конце пункта 5.

f) Вопрос 5.6: Агент с единственным принципалом

Вопрос

126. При решении вопроса о том, является ли агент зависимым или независимым, важно принимать во внимание различные факты и критерии. Было предложено явно упомянуть в Комментарии, что эксклюзивное агентство, взятое само по себе, не является решающим фактором, путем добавления следующего предложения после четвертого предложения пункта 38 Комментария к Статье 5: Агент, продающий товары от имени предприятия по эксклюзивному агентскому договору, не должен считаться зависимым от этого предприятия исключительно из-за эксклюзивного договора.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

Обсуждение

127. Комитет отметил, что некоторые страны интерпретируют пункт 6 так, как если бы он был сформулирован как аналогичное положение Модели ООН, которое предусматривает, что «когда деятельность такого агента посвящена полностью или почти полностью этому предприятию, он не будет считаться агентом с независимым статусом по смыслу настоящего пункта».

128. Тот факт, что существует эксклюзивное агентство (например, в соответствии с которым агент назначается эксклюзивным дистрибьютором продукта для определенной территории), не имеет отношения к рассмотрению зависимого или независимого характера агента. Напротив, тот факт, что агент действует исключительно от имени одного принципала, имеет отношение к определению зависимости или независимости. Поэтому Комитет в целом согласился, что такая эксклюзивность – будь то в форме эксклюзивного соглашения или если факты показывают, что агент представляет только одного принципала – является фактором, который следует учитывать, но никогда не является решающим фактором сама по себе. Можно провести различие между положением агента, чей принципал наложил договорное условие эксклюзивности, и положением агента с единственным принципалом, который не наложил такого условия. В первом случае договорное условие создает элемент зависимости агента от предприятия, поскольку у агента нет возможности диверсифицировать свою деятельность. Кроме того, наложение этого важного ограничения на деятельность агента может быть лишь одним аспектом более общего ограничения, наложенного на деятельность агента, что было бы несовместимо с независимостью. Такая ситуация может существовать де-факто в случае отношений агентства между материнской и дочерней компаниями и может вызвать особую сложность при применении пункта 6, когда фактический контроль материнской компании над делами дочерней компании делает ненужным письменное фиксирование реальной зависимой R (19) позиции дочерней компании. Напротив,

когда единственный принципал не наложил условия эксклюзивности, на объем деятельности агента не накладывается эквивалентного ограничения, и агент сохраняет возможность заключать контракты с другими принципалами, если это соответствует интересам его бизнеса.

129. Основное исследование, которое должно быть проведено при применении правила пункта 6, относится к требованию, уже отраженному в пункте 38 Комментария, что деятельность агента представляет собой автономный бизнес, осуществляемый агентом, который несет риски и получает вознаграждение посредством использования своих предпринимательских навыков и знаний. Существование такого автономного бизнеса не обязательно несовместимо с договорным условием, налагающим эксклюзивность на агента. С практической точки зрения, слишком большое акцентирование на факторе эксклюзивности может привести к неразумным результатам, так как предприятие, действующее через независимого агента, может в конечном итоге иметь постоянное представительство (ПП), не имея возможности влиять на его положение,

если агент по уважительным коммерческим причинам решит отказаться от всех других принципалов.

Выводы

130. Комитет принял решение добавить следующий новый пункт 38.6 в Комментарий к Статье 5 для решения этого вопроса: 38.6 Еще одним фактором, который следует учитывать при определении независимого статуса, является количество принципалов, представленных агентом. Независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия в течение всего срока его существования или длительного периода времени. Однако этот факт сам по себе не является определяющим. Все факты и обстоятельства должны быть приняты во внимание для определения того, является ли деятельность агента автономным бизнесом, осуществляемым им, в котором он несет риски и получает вознаграждение посредством использования своих предпринимательских навыков и знаний. Если агент действует от имени нескольких принципалов в рамках обычной деятельности и ни один из них не является преобладающим с точки зрения бизнеса, осуществляемого агентом, юридическая зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для контроля действий агента в ходе его бизнеса от их имени.

g) Вопрос 5.7: Агенты, действующие в рамках своей обычной деловой деятельности

Вопрос

131. Было высказано предположение, что практическое применение требования R (19) о том, чтобы независимые агенты действовали в рамках своей обычной деловой деятельности, затруднительно. Важная проблема, как утверждается, заключается в том, что трудно представить ситуацию, когда обычная деловая операция, заключенная юридическим лицом, не будет осуществляться в рамках его обычной деловой деятельности.

Обсуждение

132. Некоторые делегаты испытывали трудности с обоснованием того, почему два агента, выполняющие одинаковые действия для конкретного иностранного предприятия, должны рассматриваться по-разному, просто потому, что осуществляемая деятельность выходила за рамки обычной деловой деятельности одного агента, но находилась в рамках обычной деловой деятельности другого. Другие делегаты считали, что такое различие оправдано и необходимо, поскольку агент не мог считаться действующим с позиции силы, знаний и навыков по отношению к иностранному предприятию, если он действовал вне сферы своей обычной деловой деятельности.

133. Пункт 38 Комментария включает следующее предложение: «Нельзя сказать, что лица действуют в рамках своей обычной деловой деятельности, если

вместо предприятия такие лица осуществляют деятельность, которая с экономической точки зрения относится к сфере предприятия, а не к их собственным деловым операциям». При условии,

что пункт 6 применяется независимо от того, связывает ли агент своего принципала, это предложение дает ограниченные указания.

134. Комитет согласился, что при решении вопроса о том, подпадают ли конкретные виды деятельности под обычную деловую деятельность или выходят за ее рамки, необходимо изучать деловую деятельность, обычно осуществляемую в рамках сферы торговли или специализации агента, а не другие виды деловой деятельности, осуществляемые этим агентом. Некоторые делегаты утверждали, что последняя интерпретация могла бы привести к необоснованным результатам. Например, предприятие, занимающееся исключительно производством товаров, обязательно действовало бы вне своей обычной деловой деятельности, если бы оно впервые заключило агентское соглашение, тогда как последующие аналогичные соглашения могли бы входить в рамки обычной деловой деятельности. Комитет также согласился, что хотя сравнение обычно должно проводиться с деятельностью, обычной для сферы торговли агента, другие дополнительные тесты могут в определенных обстоятельствах использоваться одновременно или попеременно. Например, если агент и принципал аффилированы, соответствующее сравнение может скорее касаться деловой деятельности, осуществляемой в рамках этой корпоративной группы. Кроме того, общая деятельность конкретного агента может быть наиболее подходящим сравнением в случаях, когда вся деятельность агента отклоняется от той, которая обычно осуществляется в его сфере торговли.

Выводы

135. Комитет принял решение добавить следующий новый пункт 38.8 в Комментарий к Статье 5 для решения этого вопроса: R (19) 38.8 При решении вопроса о том, подпадают ли конкретные виды деятельности под обычную деловую деятельность агента или выходят за ее рамки, следует изучать деловую деятельность, обычно осуществляемую в рамках сферы торговли агента как брокера, комиссионного агента или другого независимого агента, а не другие виды деловой деятельности, осуществляемые этим агентом. Хотя сравнение обычно должно проводиться с деятельностью, обычной для сферы торговли агента, другие дополнительные тесты могут в определенных обстоятельствах использоваться одновременно или попеременно, например, когда деятельность агента не относится к общепринятой сфере торговли.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИИ

Ниже приведены изменения в Комментарии к Модельной налоговой конвенции, представленные в отчете (изменения в существующем тексте обозначены зачеркиванием в случае удалений и **_жирным курсивом_** в случае дополнений):

1. Добавить следующие пункты 4.1–4.6 к Комментарию к Статье 5: 4.1 Как указано выше, простого факта наличия в распоряжении предприятия определенного пространства, используемого для предпринимательской деятельности, достаточно для образования места предпринимательской деятельности. Таким образом, формального юридического права на использование этого места не требуется. Так, например, постоянное представительство (ПП) может существовать, если предприятие незаконно заняло определенное место, где оно осуществляло свою предпринимательскую деятельность. 4.2 Хотя для того, чтобы определенное место являлось постоянным представительством (ПП), не требуется формального юридического права на его использование, простое присутствие предприятия в определенном местоположении не обязательно означает, что это место находится в распоряжении этого предприятия. Эти принципы иллюстрируются следующими примерами, когда представители одного предприятия присутствуют на территории другого предприятия. Первый пример — это торговый представитель, который регулярно посещает крупного клиента, чтобы принять заказы, и для этого встречается с директором по закупкам в его кабинете. В этом случае помещения клиента не находятся в распоряжении предприятия, на которое работает торговый представитель, и, следовательно, не образуют постоянного места предпринимательской деятельности, через которое осуществляется предпринимательская деятельность этого предприятия (однако, в зависимости от обстоятельств, пункт 5 может применяться для признания существования постоянного представительства (ПП)). R (19) 4.3 Второй пример — это работник компании, которому на длительный период времени разрешено пользоваться офисом в штаб-квартире другой компании (например, недавно приобретенной дочерней компании) для обеспечения соблюдения последней

компанией своих обязательств по контрактам, заключенным с первой компанией. В этом случае работник осуществляет деятельность, связанную с предпринимательской деятельностью первой компании, и офис, находящийся в его распоряжении в штаб-квартире другой компании, будет образовывать постоянное представительство (ПП) его работодателя, при условии, что офис находится в его распоряжении в течение достаточно длительного периода времени, чтобы образовывать «постоянное место предпринимательской деятельности» (см. пункты 6–6.3), и что деятельность, осуществляемая там, выходит за рамки деятельности, указанной в пункте 4 Статьи.

ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАТЬЕЙ 5 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ

4.4 Третий пример — это транспортное предприятие, которое ежедневно в течение нескольких лет использовало бы погрузочную платформу на складе клиента для доставки товаров, приобретенных этим клиентом. В этом случае присутствие транспортного предприятия на погрузочной платформе было бы настолько ограниченным, что это предприятие не могло бы считать это место находящимся в его распоряжении таким образом, чтобы оно образовывало постоянное представительство (ПП) этого предприятия. 4.5 Четвертый пример — это художник, который в течение двух лет проводит три дня в неделю в большом офисном здании своего основного клиента. В этом случае присутствие художника в этом офисном здании, где он выполняет наиболее важные функции своей предпринимательской деятельности (т. е. рисование), образует постоянное представительство (ПП) этого художника. 4.6 Словам «через которое» должно быть придано широкое значение, чтобы оно применялось к любой ситуации, когда предпринимательская деятельность осуществляется в определенном местоположении, которое находится в распоряжении предприятия для этой цели. Таким образом, например, предприятие, занимающееся прокладкой дорог, будет считаться осуществляющим свою предпринимательскую деятельность «через» место, где происходит эта деятельность.

2. Добавить следующие новые пункты 5.1–5.4 к Комментарию к Статье 5: 5.1 Если характер предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием, таков, что эта деятельность часто перемещается между соседними местоположениями, могут возникать трудности в определении того, существует ли единое «место предпринимательской деятельности» (если занимаются два места предпринимательской деятельности и соблюдаются другие требования Статьи 5, предприятие, конечно, будет иметь два постоянных представительства (ПП)). Как признается в R (19) пунктах 18 и 20 ниже, единое место предпринимательской деятельности, как правило, будет считаться существующим, если, с учетом характера предпринимательской деятельности, конкретное местоположение, в пределах которого перемещается деятельность, может быть идентифицировано как образующее коммерчески и географически единое целое в отношении этой предпринимательской деятельности. 5.2 Этот принцип может быть проиллюстрирован примерами. Шахта явно представляет собой единое место предпринимательской деятельности, хотя предпринимательская деятельность может перемещаться из одного местоположения в другое в пределах очень большой шахты, поскольку она составляет единую географическую и коммерческую единицу в отношении горнодобывающей предпринимательской деятельности. Аналогично, «гостиница-офис», в которой консалтинговая фирма регулярно арендует различные офисы, может рассматриваться как единое место предпринимательской деятельности этой фирмы, поскольку в этом случае здание составляет географически единое целое, а гостиница является единым местом предпринимательской деятельности для консалтинговой фирмы. По той же причине пешеходная улица, открытый рынок или ярмарка, в различных частях которых торговец регулярно устанавливает свой стенд, представляют собой единое место предпринимательской деятельности для этого торговца.

5.3 Напротив, в отсутствие коммерческой целостности тот факт, что деятельность может осуществляться в ограниченной географической зоне, не должен приводить к тому, что эта зона рассматривается как единое место предпринимательской деятельности. Например, если художник последовательно работает по ряду несвязанных контрактов для нескольких несвязанных клиентов в большом офисном здании, так что нельзя сказать, что существует один единый проект по перекраске здания, здание не должно рассматриваться как единое место предпринимательской деятельности для целей этой работы. Однако в другом примере, когда художник по одному контракту выполняет работы во всем здании для одного клиента, это составляет единый проект для этого художника, и здание в целом может тогда рассматриваться как единое место предпринимательской деятельности для целей этой работы, поскольку оно тогда будет

образовывать коммерчески и географически единое целое. 5.4 И наоборот, зона, где деятельность осуществляется в рамках единого проекта, представляющего собой коммерчески единое целое, может не обладать необходимой географической целостностью для того, чтобы рассматриваться как единое место предпринимательской деятельности. Например, если консультант работает в разных филиалах в отдельных местоположениях в рамках единого проекта по обучению работников банка, каждый филиал должен рассматриваться отдельно. Однако если консультант перемещается из одного офиса в другой в пределах одного и того же филиала, он должен считаться остающимся в том же месте предпринимательской деятельности. Единое местоположение филиала обладает географической целостностью, которая отсутствует, когда консультант перемещается между филиалами в разных местоположениях.

R (19) 3. Заменить пункт 6 Комментария к Статье 5 следующими пунктами:

6. Поскольку место предпринимательской деятельности должно быть постоянным, из этого также следует, что постоянное представительство (ПП) может считаться существующим только в том случае, если место предпринимательской деятельности обладает определенной степенью постоянства, т. е. если оно не носит чисто временного характера. Однако место предпринимательской деятельности может образовывать постоянное представительство (ПП), даже если оно существует, на практике, лишь очень короткий период времени, поскольку характер предпринимательской деятельности таков, что она будет осуществляться только в течение этого короткого периода времени. Иногда трудно определить, так ли это. Хотя практика государств-членов не была последовательной в отношении требований к срокам, опыт показал, что постоянные представительства (ПП) обычно не считались существующими в ситуациях, когда предпринимательская деятельность осуществлялась в государстве через место предпринимательской деятельности, которое поддерживалось менее шести месяцев (и наоборот, практика показывает, что было много случаев, когда постоянное представительство (ПП) считалось существующим, если место предпринимательской деятельности поддерживалось в течение более длительного периода, чем шесть месяцев). Одним исключением были случаи, когда деятельность носила повторяющийся характер; в таких случаях каждый период времени, в течение которого используется место, должен рассматриваться в совокупности с количеством раз, в течение которых это место используется (что может распространяться на ряд лет). Другое исключение было сделано в случаях, когда деятельность составляла предпринимательскую деятельность, осуществляемую исключительно в этом государстве; в этой ситуации предпринимательская деятельность может иметь короткую продолжительность из-за ее характера, но поскольку она полностью осуществляется в этом государстве, ее связь с этим государством сильнее. Для облегчения администрирования государства могут пожелать учитывать эти практики при разрешении разногласий относительно того, образует ли постоянное представительство (ПП) конкретное место предпринимательской деятельности, которое существует лишь короткий период времени. 6.1 Как упоминается в пунктах 11 и 19, временные прерывания деятельности не приводят к прекращению существования постоянного представительства (ПП). Аналогично, как обсуждается в пункте 6, если конкретное место предпринимательской деятельности используется лишь очень короткие периоды времени, но такое использование происходит регулярно в течение длительных периодов времени, место предпринимательской деятельности не должно считаться чисто временным по своему характеру. 6.2 Кроме того, могут быть случаи, когда конкретное место предпринимательской деятельности будет использоваться в течение очень коротких периодов времени рядом аналогичных предприятий, осуществляемых одними и теми же или связанными лицами, в попытке избежать того, чтобы это место считалось использованным в чисто временных целях каждым конкретным предприятием. Замечания пункта 18 относительно договоренностей, направленных на злоупотребление 12-месячным периодом, предусмотренным в пункте 3, применялись бы в равной степени к таким случаям. R (19) 6.3 Если место предпринимательской деятельности, которое изначально предполагалось использовать в течение такого короткого периода времени, что оно не образовывало бы постоянное представительство (ПП), фактически поддерживается в течение такого периода, что его уже нельзя считать временным, оно становится постоянным местом предпринимательской деятельности и, таким образом, – ретроспективно – постоянным представительством (ПП). Место предпринимательской деятельности также может образовывать постоянное представительство (ПП) с момента своего создания, даже если оно существовало, на практике, очень короткий период времени, если

вследствие особых обстоятельств (например, смерть налогоплательщика, инвестиционная неудача) оно было досрочно ликвидировано.

4. Заменить пункт 16 Комментария к Статье 5 следующим:

16. Настоящий пункт прямо предусматривает, что строительная площадка или строительный или монтажный проект образует постоянное представительство (ПП) только в том случае, если он длится более двенадцати месяцев. Любой из этих объектов, не отвечающий этому условию, сам по себе не образует постоянного представительства (ПП), даже если в нем находится установка, например, офис или мастерская в значении пункта 2, связанная со строительной деятельностью. Однако, если такой офис или мастерская используется для ряда строительных проектов и осуществляемая там деятельность выходит за рамки деятельности, упомянутой в пункте 4, он будет считаться постоянным представительством (ПП), если другие условия Статьи соблюдены, даже если ни один из проектов не предполагает строительной площадки или строительного или монтажного проекта, который длится более 12 месяцев. В этом случае ситуация мастерской или офиса будет отличаться от ситуации этих площадок или проектов, ни один из которых не будет образовывать постоянное представительство (ПП), и будет важно обеспечить, чтобы только прибыль, должным образом относящаяся к выполняемым функциям и принимаемым рискам через этот офис или мастерскую, приписывалась постоянному представительству (ПП). Это может включать прибыль, относящуюся к выполняемым функциям и принимаемым рискам в связи с различными строительными площадками, но только в той степени, в которой эти функции и риски должным образом относятся к офису.

5. Заменить пункт 17 Комментария к Статье 5 следующим:

17. Термин «строительная площадка или строительный или монтажный проект» включает не только строительство зданий, но и строительство дорог, мостов или каналов, реконструкцию (включающую более чем простое техническое обслуживание или косметический ремонт) зданий, дорог, мостов или каналов, прокладку трубопроводов, а также земляные и дноуглубительные работы. Кроме того, термин «монтажный проект» не ограничивается монтажом, связанным со строительным проектом; он также включает установку нового оборудования, такого как сложная машина, в существующем здании или на открытом воздухе. Планирование и надзор на месте за возведением здания охватываются пунктом 3. Государства, желающие изменить текст пункта, чтобы прямо предусмотреть R (19) такой результат, вправе сделать это в своих двусторонних конвенциях. Планирование и надзор за возведением здания охватываются этим термином, если они осуществляются строительным подрядчиком. Однако планирование и надзор не включаются, если они осуществляются другим предприятием, деятельность которого в связи с соответствующим строительством ограничивается планированием и надзором за работой. Если это другое предприятие имеет офис, который оно использует только для планирования или надзора за деятельностью, относящейся к площадке или проекту, который не образует постоянное представительство (ПП), такой офис не образует постоянного места предпринимательской деятельности в значении пункта 1, поскольку его существование не обладает определенной степенью постоянства.

6. Заменить пункт 20 Комментария к Статье 5 следующим:

20. Сама природа строительного или монтажного проекта может быть такова, что деятельность подрядчика приходится перемещать непрерывно или, по крайней мере, время от времени, по мере продвижения проекта. Это было бы так, например, когда строятся дороги или каналы, проводятся дноуглубительные работы на водных путях или прокладываются трубопроводы. Аналогично, когда части крупной конструкции, такой как морская платформа, собираются в различных местах в пределах одной страны и перемещаются в другое место в пределах страны для окончательной сборки, это является частью единого проекта. В таких случаях тот факт, что рабочая сила не присутствует в течение двенадцати месяцев в одном конкретном местоположении, не имеет значения. Деятельность, осуществляемая в каждой конкретной точке, является частью единого проекта, и этот проект должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП), если в целом он длится более двенадцати месяцев.

7. Заменить пункт 25 Комментария к Статье 5 следующим:

25. Постоянное представительство (ПП) может также образовываться, если предприятие поддерживает постоянное место предпринимательской деятельности для поставки запасных

частей клиентам для поставленного им оборудования или для обслуживания или ремонта такого оборудования, когда, помимо этого, оно обслуживает или ремонтирует такое оборудование, поскольку это выходит за рамки чистой поставки, упомянутой в подпункте a) пункта 4. Поскольку эти послепродажные организации выполняют существенную и значительную часть услуг предприятия в отношении его клиентов, их деятельность не является исключительно вспомогательной. Подпункт e) применяется только в том случае, если деятельность постоянного места предпринимательской деятельности ограничена подготовительной или вспомогательной деятельностью. Это не было бы так, если бы, например, постоянное место предпринимательской деятельности не только предоставляло информацию, но и предоставляло планы и т. д., специально разработанные для целей индивидуального клиента. Это также не было бы так, если бы научно-исследовательское учреждение занималось производством.

8. Добавить следующий пункт 26.1 после пункта 26 Комментария к статье 5: R (19) 26.1 Другим примером являются такие сооружения, как кабели или трубопроводы, пересекающие территорию страны. Помимо того факта, что доход, получаемый владельцем или оператором таких сооружений от их использования другими предприятиями, подпадает под действие статьи 6 в тех случаях, когда они представляют собой недвижимое имущество в соответствии с пунктом 2 статьи 6, может возникнуть вопрос о применимости к ним пункта 4. В тех случаях, когда эти сооружения используются для транспортировки имущества, принадлежащего другим предприятиям, подпункт a), который ограничивается доставкой товаров или продукции, принадлежащих предприятию, использующему сооружение, не будет применим к владельцу или оператору этих сооружений. Подпункт e) также не будет применим к этому предприятию, поскольку кабель или трубопровод не используется исключительно этим предприятием, и его использование не носит подготовительного или вспомогательного характера, учитывая характер деятельности этого предприятия. Однако ситуация иная, когда предприятие владеет и эксплуатирует кабель или трубопровод, пересекающий территорию страны, исключительно в целях транспортировки собственного имущества, и такая транспортировка является лишь вспомогательной по отношению к деятельности этого предприятия, как, например, в случае предприятия, занимающегося нефтепереработкой, которое владеет и эксплуатирует трубопровод, пересекающий территорию страны исключительно для транспортировки собственной нефти на свой нефтеперерабатывающий завод, расположенный в другой стране. В таком случае подпункт a) будет применим.

9. Заменить пункт 27 Комментария к статье 5 следующим текстом:

27. Как уже упоминалось в пункте 21 выше, пункт 4 предназначен для установления исключений из общего определения пункта 1 в отношении постоянных мест осуществления деятельности, которые заняты подготовительной или вспомогательной деятельностью. Поэтому, согласно подпункту f) пункта 4, тот факт, что одно постоянное место осуществления деятельности сочетает любую из видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) – e) пункта 4, сам по себе не означает существования постоянного представительства (ПП). До тех пор, пока комбинированная деятельность такого постоянного места осуществления деятельности является лишь подготовительной или вспомогательной, постоянное представительство не должно считаться существующим. Такие комбинации не должны рассматриваться жестко, а должны учитываться в свете конкретных обстоятельств. Критерий «подготовительный или вспомогательный характер» должен толковаться так же, как изложено для этого же критерия подпункта e) (см. пункты 24 и 25 выше). Государства, которые желают разрешить любую комбинацию видов деятельности, упомянутых в подпунктах a) – e), независимо от того, соответствует ли такая комбинация критерию подготовительного или вспомогательного характера, могут сделать это, удалив слова от «provided» до «character» в подпункте f).

R (19) 27.1 Подпункт f) не имеет значения в случае, когда предприятие поддерживает несколько постоянных мест осуществления деятельности в смысле подпунктов a) – e) при условии, что они отделены друг от друга территориально и организационно, поскольку в таком случае каждое место осуществления деятельности должно рассматриваться отдельно и изолированно для принятия решения о наличии постоянного представительства (ПП). Места осуществления деятельности не считаются «организационно отделенными», когда каждое из них выполняет в Договаривающемся государстве взаимодополняющие функции, такие как прием и хранение товаров в одном месте, распределение этих товаров через другое и т.д. Предприятие не может фрагментировать единый операционный бизнес на несколько мелких операций, чтобы утверждать, что каждая из них занимается лишь подготовительной или вспомогательной деятельностью.

10. Заменить пункт 32 Комментария к статье 5 следующим текстом:

32. Лицами, чья деятельность может создавать постоянное представительство (ПП) для предприятия, являются так называемые зависимые агенты, то есть лица, являющиеся или не являющиеся сотрудниками предприятия, которые не являются независимыми агентами, подпадающими под пункт 6. Такие лица могут быть как физическими, так и юридическими лицами и не обязательно должны быть резидентами или иметь место осуществления деятельности в Государстве, в котором они действуют от имени предприятия. Было бы не в интересах международных экономических отношений предусматривать, что содержание любого зависимого лица привело бы к постоянному представительству для предприятия. Такое обращение должно быть ограничено лицами, которые ввиду объема своих полномочий или характера своей деятельности в значительной степени вовлекают предприятие в предпринимательскую деятельность в соответствующем Государстве. Поэтому пункт 5 исходит из того, что только лица, обладающие полномочиями заключать договоры, могут привести к постоянному представительству для предприятия, которое их содержит. В таком случае лицо обладает достаточными полномочиями, чтобы связать участие предприятия в предпринимательской деятельности в соответствующем Государстве. Использование термина «постоянное представительство (ПП)» в этом контексте, конечно, предполагает, что это лицо использует эти полномочия неоднократно, а не только в отдельных случаях. 32.1 Кроме того, фраза «полномочия заключать договоры от имени предприятия» не ограничивает применение пункта агентом, который заключает договоры буквально от имени предприятия; пункт в равной степени применяется к агенту, который заключает договоры, являющиеся обязательными для предприятия, даже если эти договоры фактически не заключаются от имени предприятия. Отсутствие активного участия предприятия в сделках может свидетельствовать о предоставлении полномочий агенту. Например, агент может считаться обладающим фактическими полномочиями заключать договоры, когда он запрашивает и получает (но не оформляет официально) заказы, которые направляются непосредственно на склад, с которого осуществляется доставка товаров, и когда иностранное предприятие регулярно одобряет эти сделки. R (19)

11. Добавить следующий пункт 33.1 в Комментарий к статье 5: 33.1 Требование о том, что агент должен «обычно» заключать договоры, отражает основополагающий принцип статьи 5, согласно которому присутствие предприятия в Договаривающемся государстве должно быть более чем просто временным, если предприятие должно рассматриваться как поддерживающее постоянное представительство (ПП) и, следовательно, налогооблагаемое присутствие в этом Государстве. Масштаб и частота деятельности, необходимые для вывода о том, что агент «обычно осуществляет» полномочия по заключению договоров, будут зависеть от характера договоров и деятельности принципала. Невозможно установить точный тест по частоте. Тем не менее, те же факторы, которые рассматриваются в пункте 6, будут иметь отношение к этому определению.

12. Заменить пункт 38 Комментария к статье 5 следующим текстом:

38. Независимость лица от представляемого предприятия зависит от объема обязательств, которые это лицо имеет по отношению к предприятию. Если коммерческая деятельность лица для предприятия подлежит подробным инструкциям или всестороннему контролю со стороны предприятия, такое лицо не может считаться независимым от предприятия. Другим важным критерием будет то, несет ли предпринимательский риск это лицо или предприятие, которое оно представляет. Дочерняя компания не должна считаться зависимой от своей материнской компании исключительно из-за владения материнской компанией акционерным капиталом. 38.1 В отношении теста на юридическую зависимость следует отметить, что контроль, который материнская компания осуществляет над своей дочерней компанией в качестве акционера, не имеет значения при рассмотрении зависимости или отсутствия таковой у дочерней компании в качестве агента материнской компании. Это соответствует правилу пункта 7 статьи 5. Однако, как указано в пункте 41 Комментария, дочерняя компания может рассматриваться как зависимый агент своей материнской компании путем применения тех же тестов, которые применяются к несвязанным компаниям. 38.2 При определении того, может ли агент считаться независимым, следует учитывать следующие соображения. 38.3 Независимый агент, как правило, будет нести ответственность перед своим принципалом за результаты своей работы, но не будет подвергаться значительному контролю в отношении способа выполнения этой работы. Он не будет получать подробных инструкций от принципала относительно выполнения работы. R (19) Тот факт, что принципал полагается на специальные навыки и знания агента, является признаком

независимости. 38.4 Ограничения масштаба деятельности, которая может осуществляться агентом, явно влияют на объем полномочий агента. Однако такие ограничения не имеют отношения к зависимости, которая определяется путем рассмотрения степени, в которой агент осуществляет свободу в ведении дел от имени принципала в рамках полномочий, предоставленных соглашением. 38.5 Характерной особенностью действия соглашения может быть то, что агент будет предоставлять существенную информацию принципалу в связи с деятельностью, осуществляемой в рамках соглашения. Это само по себе не является достаточным критерием для определения зависимости агента, если только информация не предоставляется в ходе запроса одобрения от принципала в отношении способа ведения деятельности. Предоставление информации, предназначенной исключительно для обеспечения бесперебойного выполнения соглашения и поддержания хороших отношений с принципалом, не является признаком зависимости. 38.6 Другим фактором, который следует учитывать при определении независимого статуса, является количество принципалов, представленных агентом. Независимый статус менее вероятен, если деятельность агента осуществляется полностью или почти полностью от имени только одного предприятия в течение всего срока действия бизнеса или длительного периода времени. Однако этот факт сам по себе не является определяющим. Все факты и обстоятельства должны быть учтены для определения того, является ли деятельность агента автономным бизнесом, осуществляемым им, в котором он несет риск и получает вознаграждение за счет использования своих предпринимательских навыков и знаний. Если агент действует от имени нескольких принципалов в рамках обычной деловой практики и ни один из них не является преобладающим с точки зрения деятельности, осуществляемой агентом, юридическая зависимость может существовать, если принципалы действуют согласованно для контроля действий агента в ходе его деятельности от их имени. 38.7 [ИЗ СТАРОГО 38] Нельзя сказать, что лица действуют в рамках своей обычной деловой практики, если вместо предприятия такие лица осуществляют деятельность, которая с экономической точки зрения относится к сфере предприятия, а не к сфере их собственных деловых операций. Например, если комиссионный агент не только продает товары или продукцию предприятия от своего имени, но также обычно действует по отношению к этому предприятию как постоянный агент, обладающий полномочиями заключать договоры, он будет считаться в отношении этой конкретной деятельности постоянным представительством (ПП), поскольку таким образом он действует вне рамок своей обычной торговли или бизнеса (а именно, комиссионного агента), если только его деятельность не ограничена теми, что упомянуты в конце пункта 5. R (19) 38.8 При принятии решения о том, относятся ли конкретные виды деятельности к обычной деловой практике агента или выходят за ее рамки, следует изучать деловую деятельность, обычно осуществляемую в рамках профессиональной деятельности агента как брокера, комиссионного агента или другого независимого агента, а не другую деловую деятельность, осуществляемую этим агентом. Хотя сравнение обычно должно проводиться с деятельностью, характерной для профессиональной деятельности агента, в некоторых обстоятельствах могут одновременно или попеременно использоваться другие дополнительные тесты, например, когда деятельность агента не связана с общим видом деятельности.

Комментарий к статье 10

13. Добавить следующий пункт 32.1 в Комментарий к статье 10: 32.1 Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи акций постоянным представительствам (ПП), созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают льготный налоговый режим для дивидендов. Помимо того факта, что такие злоупотребляющие сделки могут повлечь за собой применение внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями, необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем осуществляется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы пакет акций был «фактически связан» с таким местоположением, означает, что пакет акций должен быть подлинно связан с этой предпринимательской деятельностью.

Комментарий к статье 11

14. Добавить следующий пункт 25.1 в Комментарий к статье 11: 25.1 Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи займов постоянным представительствам (ПП), созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают льготный налоговый режим для процентов. Помимо того факта, что такие злоупотребляющие сделки могут повлечь за собой применение внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями, необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем осуществляется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы долговое требование было «фактически связано» с таким местоположением, означает, что долговое требование должно быть подлинно связано с этой предпринимательской деятельностью.

Комментарий к статье 12

15. Добавить следующий новый пункт 21 в Комментарий к статье 12:

21. Было высказано предположение, что этот пункт может привести к злоупотреблениям посредством передачи прав или имущества постоянным представительствам (ПП), R (19) созданным исключительно для этой цели в странах, которые предлагают льготный налоговый режим для роялти. Помимо того факта, что такие злоупотребляющие сделки могут повлечь за собой применение внутренних правил по борьбе со злоупотреблениями, необходимо признать, что конкретное местоположение может представлять собой постоянное представительство (ПП) только в том случае, если в нем осуществляется предпринимательская деятельность, а также что требование о том, чтобы право или имущество было «фактически связано» с таким местоположением, означает, что право или имущество должно быть подлинно связано с этой предпринимательской деятельностью.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 ЗАМЕЧАНИЯ ЧЕШСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

1. Чешская Республика согласна с тем, что концепция «постоянного места» должна применяться на основе характера соответствующей предпринимательской деятельности.

2. В соответствии с этим заявлением, Чешская Республика считает, что в случае конкретных видов деятельности, таких как оказание различных услуг, которые не требуют обширного оборудования или доступного пространства, необходимо учитывать их продолжительность на территории соответствующего Государства. Период в шесть месяцев представляется подходящим сроком.

3. Чешская Республика придерживается мнения, что в случаях услуг и видов деятельности, выполняемых на территории Чешской Республики на основе индивидуальных договоров (даже неоднократно) с заказчиком (например, внеочередной аудит экономических результатов бизнеса, капитальный ремонт или техническое обслуживание оборудования, внедрение новой программной системы), то есть в случаях, когда не осуществляется создание постоянного представительства (ПП) по собственной инициативе иностранного резидента с целью предложения и оказания услуг (видов деятельности) неограниченному и неопределенному кругу клиентов (например, аудиторской или налоговой фирмы), расчет вышеупомянутого периода в шесть месяцев не затрагивается тем фактом, что эти услуги или виды деятельности выполняются в связи с несвязанными договорами на территории Чешской Республики.

4. Таким образом, Чешская Республика не согласна с толкованием, содержащимся в предлагаемых пунктах 5.3 (первая часть пункта) и 5.4 (первая часть пункта) Комментария к статье 5. R (19)

5. Чешская Республика не согласна с утверждением, что большое офисное здание не образует постоянного представительства (ПП) в случае, когда художник последовательно работает по ряду несвязанных договоров для нескольких несвязанных клиентов в нем. Это кажется абсурдным и экономически необоснованным. Это создает возможности для злоупотреблений, и Чешская Республика видит некоторую двусмысленность и противоречие, поскольку, например, конкретная улица могла бы, согласно отчету, образовывать постоянное представительство (ПП) для того, кто регулярно (или последовательно) устанавливал стенд на этой улице, даже если стенд не был стационарным, а его точное местоположение могло меняться. Должно быть ясно, что договоры, клиенты и т.д. в этом случае каждый день, каждый период времени, также не связаны.

6. В то же время Чешская Республика не согласна с утверждением, что каждое отделение должно рассматриваться отдельно для целей постоянного представительства (ПП) в случае, когда консультант работает в разных отделениях в разных местах в рамках единого проекта по обучению сотрудников банка. Чешская Республика считает, что в таких случаях тот факт, что работа не выполняется в одном конкретном месте, не имеет значения. Деятельность, осуществляемая в каждом конкретном отделении, является частью единого проекта, и такой проект должен рассматриваться как постоянное представительство (ПП), если он длится более значительного периода времени.

7. Чешская Республика считает, что пример, упомянутый в пунктах 17 и 18 (о том, что стенд на ярмарке, занимаемый в течение нескольких недель каждый год на протяжении длительного периода времени, может привести к возникновению постоянного представительства (ПП) в государстве, где ярмарка регулярно организуется), трудно принять по ряду причин. Цель ярмарки — это прежде всего демонстрация товаров, а также привлечение и установление контактов с клиентами. Продажи являются скорее второстепенными и сопутствующими.

8. Если же это не так (не второстепенно и не сопутствующе), то можно было бы придерживаться философии, согласно которой каждое ежегодное участие приводит к отдельному постоянному представительству (ПП), поскольку цель предприятия была таким образом достигнута.

9. Наиболее неподходящим решением, по мнению Чешской Республики, является возникновение постоянного представительства (ПП) спустя много лет.

10. Что касается предложенных изменений в пункт 17 Комментария к Статье 5, Чешская Республика придерживается более узкой интерпретации термина «монтажный проект» и, следовательно, ограничивает его монтажом и сборкой, связанными со строительным проектом.

11. Кроме того, Чешская Республика придерживается толкования, согласно которому надзорная деятельность будет автоматически охватываться пунктом 3 Статьи 5 только в том случае, если она осуществляется строительным подрядчиком. В противном случае она будет охватываться им, но только если это прямо указано в специальном положении. R (19)

12. В случае монтажного проекта, не связанного со строительным проектом, а также в случае, если надзорная деятельность осуществляется предприятием, иным чем строительный подрядчик, и она прямо не упомянута в пункте 3 Статьи 5, тогда эта деятельность автоматически подпадает под правила, касающиеся налогообложения дохода, полученного от предоставления других услуг.

Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие из планов опционов на акции для сотрудников (утверждено Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 16 июня 2004 г.)

Содержание

Введение ..... **R(20)-3**
Справочная информация о ESOP ..... **R(20)-3**
Опцион на акции (Stock-option) ..... **R(20)-3**
ESOP ..... **R(20)-3**
Выгода для сотрудника ..... **R(20)-4**
Стоимость опциона на акции ..... **R(20)-4**
Вестинг опциона ..... **R(20)-4**
Вопросы, связанные с сотрудником ..... **R(20)-5**
Временное несоответствие в налогообложении выгоды от трудовой деятельности . R(20)-5
Разграничение трудового дохода и прироста капитала ..... **R(20)-9**
Сложность в определении, к каким услугам относится опцион ..... **R(20)-13**
Трудовые услуги, предоставляемые более чем в одном государстве ..... **R(20)-17**
Налогообложение множественного резидентства ..... **R(20)-20**
Вопросы соблюдения требований ..... **R(20)-24**
Отчуждение опционов на акции в результате слияния
или поглощения и замена опционов ..... **R(20)-25**
Вопросы оценки ..... **R(20)-26**
Предоставление опционов на акции членам совета

директоров ..... R(20)-27
Вопросы, связанные с работодателем ..... R(20)-28
Вычет расходов на ESOP ..... R(20)-29
Вознаграждение, «несёмое» постоянным представительством (ПП) ..... R(20)-29
Примечания ..... R(20)-30
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Графическая иллюстрация ..... R(20)-32
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Изменения в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР ..... R(20)-33

ПРЕДИСЛОВИЕ

В марте 2002 года Комитет ОЭСР по налоговым вопросам опубликовал первый проект для публичного обсуждения по трансграничным вопросам, связанным с опционами на акции для сотрудников. В проекте были описаны вопросы налоговых конвенций, которые могут возникнуть в случае опционов на акции для сотрудников, а также включены предложения о том, как решать эти вопросы. На основании замечаний, полученных по этому первому проекту, Комитет подготовил пересмотренный проект, который включал предложения по изменениям в Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Пересмотренный проект был выпущен для публичных комментариев в июле 2003 года. Комитет благодарит физических лиц и организации, приславшие комментарии по этому пересмотренному проекту для обсуждения. Принимая во внимание эти комментарии, Комитет завершил работу над своим докладом. Доклад, который прилагается, был утвержден Комитетом 16 июня 2004 года.

R (20)

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ИЗ ПЛАНОВ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ СОТРУДНИКОВ

ВВЕДЕНИЕ

1. В настоящей записке рассматриваются трансграничные вопросы налоговых конвенций, которые могут возникнуть в связи с использованием опционов на акции как части пакетов вознаграждения сотрудников, а также представлены изменения в Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР относительно того, как решать некоторые из этих вопросов. Хотя записка сосредоточена в основном на вопросах, связанных с налогообложением сотрудников, следует отметить, что планы опционов на акции для сотрудников (ESOP)1 также поднимают вопросы трансфертного ценообразования, которые не рассматриваются в настоящей записке.

2. Настоящая записка касается исключительно ESOP и не касается других форм вознаграждения на основе долевых инструментов, таких как планы предоставления или покупки акций2, планы «фантомных» акций, права на увеличение стоимости акций или опционы для сотрудников, предоставленные работодателями, не являющимися корпорациями (например, паевыми инвестиционными фондами, предоставляющими опционы на приобретение паев траста). Хотя многие из вопросов и принципов, обсуждаемых в настоящей записке, были бы актуальны в отношении налогового режима таких форм вознаграждения на основе долевых инструментов, необходимо учитывать характеристики каждой из них, прежде чем делать какие-либо выводы о том, как и следует ли применять к ним принципы, разработанные в настоящей записке.

3. Для целей настоящей записки не следует проводить различия между опционами «в деньгах» (in the money)3 и «вне денег» (out of the money), так что опционы охватываются настоящей запиской независимо от того, предусматривают ли они цену исполнения (strike price), которая меньше, равна или больше стоимости базовой акции на момент предоставления.

4. Настоящая записка не затрагивает вопросы социального обеспечения, касающиеся опционов на акции. Также вопросы оценки, связанные с опционами на акции, рассматриваются лишь в ограниченной степени, а именно, в основном там, где возникают связанные вопросы валютного обмена.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ О ESOP R (20)

5. Ниже кратко описаны некоторые из различных аспектов ESOP, как они понимаются для целей настоящей записки:

Опцион на акции (Stock-option) Опцион на акции — это опцион колл (call option), то есть право приобрести акцию у данного продавца в данный момент (так называемые «европейские» опционы) или в течение данного периода (так называемые «американские» опционы) по данной цене (цена исполнения (strike price)).

ESOP В рамках ESOP опционы на акции предоставляются сотрудникам, как правило, с определенными ограничениями (например, «период вестинга» (vesting period)). «Продавцом» акций часто, но не обязательно, является работодатель (например, «продавцом» может быть ассоциированное предприятие). Кроме того, опцион может быть предоставлен работодателем,

Модельная налоговая конвенция ОЭСР

ассоциированным предприятием или посредником (таким как траст). Акция, которая приобретается в соответствии с планом опционов на акции, обычно выпускается компанией в этот момент, но нередко акция является ранее выпущенной акцией, которая была приобретена компанией на рынке. Согласно типичному ESOP, момент предоставления соответствует моменту, когда сотруднику предоставляются, как правило, при соблюдении определенных условий, таких как период вестинга, опционы на приобретение акций в течение определенного периода времени.

Выгода для сотрудника4 Выгода при предоставлении опциона (или при его последующем вестинге): Опцион предоставляется сотруднику бесплатно или ниже его рыночной стоимости на момент его предоставления. Выгода при исполнении опциона: Сотрудник приобретает акцию по цене ниже рыночной стоимости, и выгода соответствует разнице между уплаченной ценой и рыночной стоимостью акции в этот момент.5 Выгода при продаже акций: В той мере, в какой акции, приобретенные с помощью опциона на акции, впоследствии увеличиваются в стоимости, это увеличение может быть реализовано простой продажей акций по рыночной стоимости.

Стоимость опциона на акции С финансовой точки зрения опцион может быть оценен в любой момент времени, включая момент его предоставления (однако, если период исполнения опциона слишком долог или связанные с ним условия слишком сложны, оценка рисков делает ее гораздо менее надежной). Финансовые экономисты разработали формулы для определения стоимости опциона. Эти формулы могут учитывать различные параметры (которые сами по себе могут потребовать R (20) оценки): такие как спотовая цена акции, цена исполнения (strike price), срок погашения, волатильность, процентная ставка и дивидендные выплаты. Стоимость опциона также зависит от ограничений, наложенных на опцион (например, период вестинга для исполнения или передачи или право аннулирования).

Вестинг опциона Концепция вестинга обычно используется в отношении американских опционов, выпущенных для сотрудников. Опцион обычно считается вестированным, когда все условия для его исполнения выполнены и опцион, таким образом, может быть исполнен. Среди типичных условий, которые должны быть выполнены до того, как сотрудник сможет исполнить предоставленный ему опцион, часто требуется, чтобы сотрудник продолжал работать на работодателя в течение определенного периода времени. В той мере, в какой такое условие должно быть выполнено

Трансграничные вопросы подоходного налогообложения, возникающие из планов опционов на акции для сотрудников

до того, как опцион станет доступным для исполнения, это условие во многих странах имеет юридическую природу отлагательного условия (condition precedent) (общее право) или отлагательного условия (suspensive condition) (гражданское право). Опцион не считается вестированным до выполнения такого условия. Однако во многих странах отменительное условие (condition subsequent) (общее право) или отменительное условие (resolutory condition) (гражданское право) не препятствовало бы вестингу опциона. Это было бы, например, в случае условия, которое применимо после того, как опцион становится доступным для исполнения, и согласно которому опцион будет утрачен, если трудовые отношения будут прекращены до исполнения опциона. Когда все условия (например, это), при которых опцион может быть утрачен, исчезли, опцион, который уже был вестирован в предыдущем примере, считается «безвозвратно» вестированным. Таким образом, существует важная разница между «вестингом» и «безвозвратным вестингом»; при ссылке на время, когда опцион становится доступным для исполнения или может быть

исполнен, в настоящей записке имеется в виду время «вестинга», а не «безвозвратного вестинга». Концепция вестинга создает трудности в отношении европейских опционов в той мере, в какой такие опционы не становятся доступными для исполнения до даты истечения срока действия опциона, то есть даты, когда опцион должен быть исполнен (и будет утрачен, если не исполнен к этой дате).6 Для целей настоящей записки важно различать период трудовой деятельности, который требуется для получения права на исполнение опциона на акции для сотрудников, и период времени, который является лишь отсрочкой до того, как такой опцион может быть исполнен (период блокировки). Опцион должен считаться вестированным, как только все условия, необходимые для исполнения опциона, были выполнены и право на исполнение опциона больше не может быть утрачено, даже если опцион доступен для исполнения только позднее. Таким образом, для целей настоящей записки европейский опцион должен быть R (20) считаться вестированным с момента, когда трудовая деятельность больше не требуется (при условии, что другие условия были выполнены), даже если опцион может быть исполнен только позднее. Однако, если предусмотрено, что опцион будет утрачен, если трудовые отношения будут прекращены до даты, когда опцион может быть исполнен, опцион не будет, для целей этого пересмотренного проекта, считаться вестированным до этой даты.

ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ С СОТРУДНИКОМ Временное несоответствие в налогообложении выгоды от трудовой деятельности

6. Тот факт, что выгоды от опциона на акции для сотрудников облагаются налогом в разное время в разных странах, является явным источником трудностей.

7. Как правило, страна может облагать налогом выгоды, возникающие в результате плана опционов на акции для сотрудников, при наступлении одного или нескольких из следующих событий:7

– при предоставлении опциона;

– когда опцион вестируется или безвозвратно вестируется;

– при исполнении опциона или ином отчуждении;

– когда больше нет никаких ограничений на продажу акций, приобретенных по опциону; или

– когда акции, приобретенные по опциону, продаются.8

8. Кроме того, одна и та же страна может облагать налогом различные части льгот в разное время. Одним из примеров может быть ситуация, когда одна часть льготы облагается налогом в момент предоставления опциона, а другая часть — в момент продажи акций; другим примером может быть ситуация, когда часть льготы по опциону на акции («in the money» — с положительной внутренней стоимостью) облагается налогом раньше, чем остаточная льгота (т.е. льгота, представляющая собой увеличение стоимости акции после предоставления опциона).

9. Очевидно, что если разные страны облагают налогом льготы по планам долевого участия работников (ESOP) в разное время, это может привести к обычной проблеме устранения двойного налогообложения, когда государство резидентства и государство источника не облагают налогом в одно и то же время (проблемы, которые частично решаются путем переноса иностранных налоговых кредитов (carry-forward или carry-back)).

10. Эта разница во времени может также вызвать вопросы о том, следует ли вообще предоставлять устранение и, если да, то в отношении какого дохода. Например, если государство резидентства не облагает налогом опционы на акции, но вместо этого считает, что вся сумма дохода, полученного от продажи акций, является доходом от прироста капитала, оно может неохотно освобождать доход, облагаемый налогом в государстве источника по другому событию (например, при исполнении опциона), или предоставлять зачет по этому налогу. Даже если государство резидентства соглашается предоставить зачет, оно обычно ограничивает зачет до R (20) суммы внутреннего налога, начисленного на тот же доход, что потребует от него определения той части того, что оно рассматривает как прирост капитала, которая соответствует тому, что было обложено налогом государством источника.

11. Следующий пример может быть использован для иллюстрации проблем, возникающих из-за налогообложения в разное время: Пример: Работник E, резидент Государства A, проработал семь месяцев в Государстве B. Частью вознаграждения, полученного E от его занятости в Государстве

B, были опционы на акции компании Y, резидента Государства B. Согласно законодательству Государства B, трудовая льгота, возникающая из опционов на акции, облагается налогом при продаже акций и считается соответствующей разнице между ценой продажи акций и ценой исполнения (суммой, уплаченной работником). В Государстве A трудовая льгота, возникающая из опционов на акции, соответствует разнице между стоимостью акций в момент исполнения опциона и суммой, уплаченной работником; эта льгота облагается налогом при исполнении опциона. E исполняет опцион в год 1, когда он облагается налогом в Государстве A. Он продает акции в год 3, когда Государство B облагает его налогом на доход.

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ПЛАНАМИ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ РАБОТНИКОВ

12. Статья 15 позволяет государству источника облагать налогом не только доход от занятости, который выплачивается, зачисляется или иным образом окончательно приобретается, когда работник присутствует в этом государстве, но также любой доход, полученный или реализованный до или после такого присутствия, который получен от услуг, выполненных в государстве источника. Условием в Статье 15 для налогообложения государством источника является то, что соответствующий доход получен от осуществления занятости в этом государстве, независимо от того, когда этот доход может быть выплачен, зачислен и т.д. Таким образом, Государство B может облагать налогом доход в соответствии со Статьей 15. Однако Государство B будет взимать этот налог при продаже акций. Поскольку Государство A уже обложило налогом ту же льготу двумя годами ранее, каким образом будет предоставлено устранение двойного налогообложения? Также, сможет ли Государство A утверждать, что Государство B обложило налогом другое событие, чтобы отказать в устранении? Наконец, должно ли Государство A пытаться определить, какая часть налога, взимаемого Государством B, соответствует тому, что оно облагает налогом (т.е. разнице между ценой исполнения и стоимостью акции в момент исполнения опциона)?

13. Дополнительная проблема может возникнуть, если внутреннее законодательство Государства A относит источник дохода от исполнения опциона на акции к Государству A, а не к Государству B. В этом случае, однако, если Государство A признает право Государства B облагать налогом льготу в соответствии с налоговой конвенцией между Государством A и Государством B, Государство A (государство резидентства) должно признать право Государства B (государства источника) облагать налогом льготу в соответствии с правилами определения источника дохода конвенции, заключенной этими двумя государствами. Правила конвенции относительно устранения двойного налогообложения (если они основаны на Модельной конвенции ОЭСР) затем фактически потребуют от Государства A освободить или предоставить зачет, даже если его внутреннее законодательство по-другому определяет источник дохода (как объясняется в разделе III доклада о применении Модельной налоговой конвенции ОЭСР R (20) к партнерствам).

14. Как объяснено в предыдущих пунктах, различные правила стран по налогообложению опционов на акции создают риски двойного налогообложения. Хотя можно утверждать, что такой же риск возникает в отношении любой части вознаграждения работника, включая его заработную плату, факт заключается в том, что это с большей вероятностью является проблемой в случае опционов на акции. Это происходит потому, что опционы на акции часто облагаются налогом в момент (например, когда опцион исполняется или акции продаются), который сильно отличается от момента, когда оказываются услуги по занятости.

15. Проблема устранения двойного налогообложения, когда государство резидентства и государство источника не облагают налогом опционы на акции в одно и то же время, частично решается тем фактом, что применение положений об устранении двойного налогообложения Модельной конвенции ОЭСР не ограничено по времени, то есть устранение должно быть предоставлено, даже если государство резидентства облагает налогом в другое время, чем государство источника. Это,

однако, может не решить проблему в отношении стран, которые не следуют Статье 23 A или 23 B Модельной налоговой конвенции, например, потому что они связывают предоставляемое ими устранение двойного налогообложения в соответствии с налоговыми конвенциями с тем, что предусмотрено их внутренним законодательством. Тем не менее, ожидается, что эти страны будут

искать другие способы для устранения двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть.

16. Другая проблема, обсуждаемая в пункте 10, возникает, когда государство резидентства и государство источника не только облагают налогом в разное время, но при этом также по-разному квалифицируют льготу (прирост капитала или доход от занятости). Эта проблема обсуждается в разделе ниже.

17. Основываясь на этом анализе, Комитет пришел к выводу, что в Комментарий к Модельной налоговой конвенции следует внести следующие изменения:

Добавить следующий пункт 2.2 в Комментарий к Статье 15: 2.2 Условием, предусмотренным Статьей для налогообложения государством источника, является то, что заработная плата, жалование или другое подобное вознаграждение получены от осуществления занятости в этом государстве. Это применяется независимо от того, когда такой доход может быть выплачен работнику, зачислен на его счет или иным образом окончательно приобретен им.

Добавить следующий заголовок и пункты 12 и 12.1 в Комментарий к Статье 15: Налогообложение опционов на акции для работников

12. Различные правила стран по налогообложению опционов на акции для работников создают особые проблемы, которые обсуждаются ниже. Хотя многие из этих проблем возникают в отношении других форм вознаграждения работников, особенно тех, которые основаны на стоимости акций работодателя или связанной компании, они особенно остры в R (20) случае опционов на акции. Это в значительной степени связано с тем, что опционы на акции часто облагаются налогом в момент (например, когда опцион исполняется или акции продаются), который отличается от момента оказания услуг по занятости, вознаграждаемых этими опционами. 12.1 Как отмечено в пункте 2.2, Статья позволяет государству источника облагать налогом ту часть льготы по опциону на акции, которая представляет собой вознаграждение, полученное от занятости, осуществляемой в этом государстве, даже если налог взимается позднее, когда работник уже не работает в этом государстве.

Добавить следующий пункт 32.8 в Комментарий к Статьям 23 A и 23 B:

F. Временное несоответствие 32.8 Положения Конвенции, которые позволяют государству источника облагать налогом определенные статьи дохода или капитала, не устанавливают никаких ограничений относительно того, когда такой налог должен взиматься (см., например, пункт 2.2 Комментария к Статье 15). Поскольку Статьи 23 A и 23 B требуют, чтобы устранение предоставлялось, если статья дохода или капитала может быть обложена налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, отсюда следует, что такое устранение должно быть предоставлено независимо от того, когда налог взимается государством источника. Таким образом, государство резидентства должно предоставлять устранение двойного налогообложения посредством метода кредита (зачета) или освобождения в отношении такой статьи дохода или капитала, даже если государство источника облагает ее налогом в более раннем или позднем году. Однако некоторые государства не следуют формулировкам Статьи 23 A или 23 B в своих двусторонних конвенциях и связывают устранение двойного налогообложения, которое они предоставляют в соответствии с налоговыми конвенциями, с тем, что предусмотрено их внутренним законодательством. Тем не менее, ожидается, что эти страны будут искать другие способы (например, процедуру взаимного согласования (MAP)) для устранения двойного налогообложения, которое в противном случае могло бы возникнуть в случаях, когда государство источника взимает налог в другом налоговом году.

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ПЛАНАМИ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ РАБОТНИКОВ

Разграничение дохода от занятости и прироста капитала

18. Нет сомнений в том, что опцион на акции, предоставляемый в рамках трудового пакета, подпадает под слова «заработная плата, жалование и другое подобное вознаграждение», даже если он предоставляется компанией, которая не является работодателем получателя (например, когда план долевого участия работников (ESOP) распространяется на работников дочерних компаний).9 Хотя очевидно, что предоставление опциона на акции работнику составляет часть вознаграждения работника для целей Статьи 15, некоторые комментаторы считали, что владение и последующее

исполнение опциона составляют инвестиционные решения и что доход, представляющий собой разницу между стоимостью опциона в момент его исполнения и стоимостью опциона в момент его предоставления, составляет прирост капитала, подпадающий под Статью 13, которая не позволяет облагать налогом источник R (20) дохода, а не под Статью 15, которая позволяла бы это. Другие предполагали, что этот анализ должен применяться только к той части дохода, которая накапливается после получения опциона, поскольку работник не может принять инвестиционное решение о сохранении или исполнении опциона до этого момента. Однако также было предложено, что любая льгота, полученная от опциона, включая любой доход, реализованный при продаже акций, приобретенных с помощью этого опциона, должна рассматриваться как доход от занятости, поскольку работник исполнил опцион и приобрел акцию исключительно потому, что он был вознагражден этим опционом.

19. Если страны будут придерживаться различных толкований по этому вопросу, то возникающие коллизии толкований приведут к двойному налогообложению или ситуациям двойного освобождения. Помимо этой возможной коллизии толкований, может возникнуть коллизия квалификации10 между страной, облагающей налогом опцион на акции в момент предоставления, и страной, облагающей его налогом в момент исполнения. Первое государство могло бы сделать вывод, что согласно его внутреннему законодательству сумма прироста капитала, реализованного при продаже акций, подпадающая под Статью 13 (и, следовательно, не облагаемая налогом в государстве источника), представляет собой разницу между ценой продажи и суммой цены исполнения и стоимости опциона в момент его предоставления. Однако последнее государство считало бы, что прирост капитала будет только той частью дохода, которая превышает стоимость акции в момент исполнения опциона. В той мере, в какой первое государство согласится, что точка зрения последнего государства не нарушает договор, это будет коллизия квалификации в значении Раздела III доклада о применении Модельной налоговой конвенции к партнерствам и должна быть рассмотрена и решена в соответствии с принципами, описанными в пунктах 32.1 – 32.7 Комментария к Статьям 23 A и 23 B. Таким образом, поскольку первое государство соглашается, что налогообложение последнего государства не нарушает договор, такое налогообложение должно считаться «в соответствии с положениями Конвенции», и первое государство должно предоставить устранение (в той мере, в какой Статья об устранении двойного налогообложения соответствующей Конвенции основана на формулировках Модельной налоговой конвенции).

20. Вопрос о том, является ли льгота приростом капитала или доходом от занятости, также возникает в отношении доходов, реализованных при отчуждении опционов на акции работником. Такое отчуждение может произойти при продаже опционов или при их аннулировании или приобретении работодателем (например, при прекращении занятости или при замене опциона).

21. Договорные несоответствия, приводящие к двойному налогообложению или отсутствию налогообложения, особенно вероятно возникают в тех случаях, когда страна рассматривает всю льготу от опциона на акции для работников как прирост капитала, поскольку большинство стран рассматривали бы всю или по крайней мере часть этой льготы как доход от занятости.

22. Тот факт, что большое количество стран облагает налогом как доход от занятости весь доход, реализованный в момент исполнения опциона (т.е. разницу R (20) между рыночной стоимостью акций в этот момент и суммой, уплаченной работником для их приобретения), указывает на то, что эти страны считают, что для целей Статей 13 и 15 разделительной линией является момент, когда опцион исполняется и работник становится акционером.

23. Комитет согласился, что эта точка зрения, основанная на практике многих стран, является наиболее подходящей. Принятие даты исполнения в качестве разделительной линии между доходом от занятости и приростом капитала не только практично, но также представляется правильным считать, что работник должен рассматриваться как инвестор только с того момента, когда он приобретает статус акционера и вкладывает деньги для этого. Поэтому Комитет согласился, что любая льгота, возникающая в связи с опционом на акции до момента исполнения, продажи или иного отчуждения опциона, должна рассматриваться как доход от занятости, к которому применяется Статья 15.

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ПЛАНАМИ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ РАБОТНИКОВ

24. Комитет также согласился, что льготы, возникающие из опциона на акции для работников, как правило, не могут подпадать ни под Статью 21, ни под Статью 18, даже если опцион был исполнен после прекращения занятости или выхода на пенсию. Статья 21, в силу своего остаточного характера, не будет применяться, поскольку будет применяться либо Статья 13, либо Статья 15. Статья 18 касается только пенсий и другого подобного вознаграждения, и эти слова не охватывают опционы на акции для работников. Таким образом, например, если опцион, который стал реализуемым до выхода работника на пенсию, исполняется после выхода этого работника на пенсию, Статья 18 не будет применяться к льготе, полученной от опциона.

25. Следующий пример иллюстрирует выводы, к которым пришёл Комитет: Пример: Сотрудник E является резидентом и работает в Государстве A по состоянию на 1 января 1998 г. Ему предоставлен опцион на приобретение акций по цене 1, при условии сохранения им трудовых отношений, по крайней мере, до 1 января 2001 г. 31 декабря 1999 г. он переезжает работать в Государство B, где становится резидентом. Он исполняет опцион 1 января 2001 г., когда рыночная стоимость приобретенных акций составляет 7, но не продает акции до 31 декабря 2002 г., когда рыночная стоимость составляет 9. Оба, Государство A и Государство B, облагают налогом при исполнении, и Государство B также облагает налогом, когда приобретенные акции продаются. Прибыль, возникающая между датой предоставления опциона и датой перехода права собственности и исполнения, то есть 6, должна рассматриваться как доход от работы по найму, охватываемый статьей 15. Государство A может облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая была получена от работы по найму, осуществлявшейся там. Если каждый рабочий год составляет 260 дней, то Государство A может облагать налогом эту часть прибыли, то есть 4 (это следует из выводов, представленных в разделе ниже, который касается определения услуг по работе по найму, к которым относится опцион). Государство B должно предоставлять устранение этого налога либо методом освобождения, либо методом кредита (зачета). R (20) Но как только опцион на акции был исполнен, работник оказывается в том же положении, что и любой другой акционер. Прибыль, относящаяся к периоду между приобретением и продажей акций, приобретенных по опциону, будет подпадать под действие статьи 13, и Государство B, как государство резидентства, будет, следовательно, иметь исключительные права налогообложения в отношении этой прибыли.

26. В связи с этим Комитет решил, что эти выводы должны быть включены в Модельную налоговую конвенцию посредством следующих изменений: Добавить следующий пункт 32 в Комментарий к статье 13:

32. Необходимо различать прирост капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона на акции, предоставленного работнику или члену совета директоров, и выгоду, полученную от опциона на акции, которая охватывается статьями 15 или 16. Принципы, на которых основывается такое различие, обсуждаются в

пунктах 12.2–12.5 Комментария к статье 15 и пункте 3.1 Комментария к статье 16.

Заменить пункт 2.1 Комментария к статье 15 следующим (изменения в существующем тексте выделены **полужирным курсивом**): 2.1 Государства-члены обычно трактуют термин «заработная плата, жалование и другое подобное вознаграждение» как включающий натуральные льготы, полученные в отношении работы по найму (например, опционы на акции, использование места проживания или автомобиля, покрытие медицинского или страхования жизни и членство в клубах).

Добавить следующие пункты 12.2–12.5 в Комментарий к статье 15: 12.2 Хотя статья применяется к выгоде от работы по найму, полученной от опциона на акции, предоставленного работнику, независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо различать эту выгоду от работы по найму и прирост капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона. Настоящая статья, а не статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной от самого опциона, до тех пор, пока он не будет исполнен, продан или иным образом отчужден (например, при аннулировании или приобретении работодателем или эмитентом). Однако как только опцион исполнен или отчужден, выгода от работы по найму реализована, и любая последующая прибыль по приобретенным акциям (т.е. стоимость акций, которая нарастает после исполнения) будет получена работником в его качестве инвестора-

акционера и будет охватываться статьей 13. Действительно, именно в момент исполнения опцион, который работник получил в результате своей работы по найму, исчезает, и получатель приобретает статус акционера (и обычно инвестирует деньги для этого). Однако, если исполненный опцион дает работнику право R (20) приобрести акции, которые не будут безвозвратно переходить в собственность до конца периода обязательной работы по найму, будет уместно применять настоящую статью к увеличению стоимости, если таковое имеется, до конца требуемого периода работы по найму, который наступает после исполнения опциона. 12.3 Тот факт, что Статья не применяется к выгоде, полученной после исполнения или отчуждения опциона, никоим образом не означает, что налогообложение дохода от работы по найму в соответствии с национальным законодательством должно происходить в момент такого исполнения или отчуждения. Как уже отмечалось, Статья не устанавливает никаких ограничений в отношении того, когда соответствующий доход может быть обложен налогом государством источника. Таким образом, государство источника может облагать соответствующий доход налогом в момент предоставления опциона, в момент исполнения (или отчуждения) опциона, в момент продажи акции или в любой другой момент. Однако государство источника может облагать налогом только выгоды, относящиеся к самому опциону, а не то, что относится к последующему владению акциями, приобретенными при исполнении этого опциона (за исключением

обстоятельств, описанных в последнем предложении предыдущего пункта). 12.4 Поскольку пункт 1 должен толковаться как применяющийся к любой выгоде, полученной от опциона, до тех пор, пока он не будет исполнен, продан или иным образом отчужден, не имеет значения, как такая выгода, или любая ее часть, характеризуется для целей внутреннего налогообложения. В результате, хотя Статья будет толковаться как позволяющая государству источника облагать налогом выгоды, начисленные до момента исполнения, продажи или иного отчуждения опциона, этому Государству будет предоставлено право решать, как облагать такие выгоды налогом, например, как доход от работы по найму или прирост капитала. Если государство источника решит, например, ввести налог на прирост капитала в отношении опциона, когда работник перестает быть резидентом этой страны, этот налог будет разрешен в соответствии со Статьей. То же самое будет верно и в государстве резидентства. Например, хотя это Государство будет иметь исключительное право налогообложения увеличения стоимости акции, полученной после исполнения, поскольку это будет считаться подпадающим под статью 13 Конвенции, оно вполне может решить облагать такое увеличение налогом как доход от работы по найму, а не как прирост капитала в соответствии со своим национальным законодательством. 12.5 Выгоды, возникающие от опциона на акции, предоставленного работнику, как правило, не будут подпадать ни под статью 21, которая не применяется к доходу, охватываемому другими статьями, ни под статью 18, которая применяется только к пенсиям и другому подобному вознаграждению, даже если опцион исполняется после прекращения работы по найму или выхода на пенсию.

Сложность в определении услуг, к которым относится опцион

27. За исключением, предусмотренным в его пункте 2, статья 15 позволяет государству источника облагать налогом вознаграждение, полученное от услуг, осуществляемых в нём. Во многих случаях может быть трудно определить, к каким услугам относится предоставление R (20) опциона на акции. В некоторых случаях опцион может рассматриваться как вознаграждение за предыдущие результаты, в других — как стимул для будущих результатов.

28. Договорные соглашения, безусловно, имели бы значение в этом отношении. Например, условия, при которых работник не смог бы исполнить опцион, если бы он не оставался в компании в течение определенного периода времени, предполагали бы, что опцион вознаграждает будущие услуги. Наоборот, тот факт, что опцион предоставляется всем работникам, которые были заняты в течение определенного периода, что опционы предоставляются на основе прошлых результатов, что работник не может потерять выгоду от предоставленных опционов или что количество предоставленных опционов зависит от финансовых результатов предыдущего отчетного года, может подтверждать противоположную точку зрения.

Пример: Сотрудник E, который является резидентом Государства A, является работником компании Y, резидента Государства A, которая имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве B. С 1990 г. и до 31 декабря 1997 г. E работал в Государстве A. В 1998 г. он работал в Государстве B для постоянного представительства (ПП), расположенного там, не становясь резидентом Государства B для целей налоговой конвенции между Государством A и Государством B. 1 января 1999 г. он вернулся в Государство A. 31 марта 1999 г. E получает опцион на акции в рамках плана опционов на акции компании Y. В соответствии с этим планом опционы предоставляются 31 марта каждого года лицам, которые были заняты в течение всего предыдущего года. Опционы предоставляются только в том случае, если компания получила прибыль в течение предыдущего финансового года. Эти опционы действительны в течение 5 лет, но не могут быть исполнены в течение 24 месяцев после их предоставления и безвозвратно приобретаются E только в том случае, если он остается работником в течение этого 24-месячного периода. 20 июня 2001 г. E исполняет опцион. В это время Государство B решает обложить налогом как доход от работы по найму, относящийся к налоговому 1998 году, разницу между суммой, уплаченной E, и рыночной стоимостью акций на тот момент. Государство A, однако, считает, что опцион на акции не относится к периоду работы по найму E в Государстве B.

29. В этой ситуации конфликт между Государствами A и B может рассматриваться либо как конфликт фактов (Государства расходятся во мнениях относительно того, относится ли опцион к периоду работы по найму в Государстве B или нет), либо как конфликт толкования статьи 15 (Государства расходятся во мнениях относительно значения слов [содержащихся в статье 15] «вознаграждение, полученное от работы по найму, осуществляемой в Государстве»). В обоих случаях принципы, разработанные в разделе III отчета о Применении Модельной налоговой конвенции к товариществам для разрешения конфликтов квалификации, не разрешат эту проблему, поскольку нет согласия в том, что государство источника взимало налог «в соответствии с положениями Конвенции». R (20)

30. Комитет (The Committee) всесторонне обсудил, как следует подходить к этому вопросу, и пришел к выводу, что наилучшим подходом будет предоставление в Комментарии (Commentary) к статье 15 общего набора принципов, которые могли бы применяться на основе фактов и обстоятельств каждого случая, включая соответствующие договорные соглашения. В связи с этим Комитет решил добавить следующие пункты 12.6–12.13 в Комментарий к статье 15: 12.6 Пункт 1 позволяет государству источника (State of source) облагать налогом заработную плату, оклады и другие аналогичные вознаграждения (remuneration), полученные от работы по найму (employment), осуществляемой в этом государстве. Определение того, является ли опцион работника на акции (employee stock-option) полученным от работы по найму, осуществляемой в определенном государстве, и в какой степени, должно производиться в каждом случае на основе всех соответствующих фактов и обстоятельств, включая договорные условия, связанные с этим опционом (например, условия, в соответствии с которыми предоставленный опцион может быть реализован или отчужден). Для этой цели следует руководствоваться следующими общими принципами. 12.7 Первый принцип заключается в том, что, как правило, опцион работника на акции не должен рассматриваться как относящийся к каким-либо услугам, оказанным после периода работы по найму, который требуется в качестве условия для получения работником права на реализацию этого опциона. Таким образом, если опцион на акции предоставляется работнику при условии, что он будет оказывать услуги по найму одному и тому же работодателю (или ассоциированному предприятию (associated enterprise)) в течение трех лет, доход от работы по найму, полученный от этого опциона, как правило, не должен относиться к услугам, выполненным после этого трехлетнего периода. 12.8 Однако при применении вышеуказанного принципа важно различать период работы по найму, который требуется для получения права на реализацию опциона работника на акции, и период времени, который является лишь задержкой до того, как такой опцион может быть реализован (период блокировки). Так, например, опцион, который предоставляется работнику при условии, что он остается на работе у того же работодателя (или ассоциированного предприятия) в течение трех лет, может рассматриваться как полученный от услуг, оказанных в течение этих трех лет, в то время как опцион, который предоставляется без какого-либо условия последующего трудоустройства работнику на определенную дату, но который в соответствии с его условиями и положениями может быть реализован только после трехлетней задержки, не должен рассматриваться как относящийся к работе по найму, выполненной в течение этих лет, поскольку выгода от такого опциона будет получена его

получателем, даже если он покинет свою работу сразу после получения опциона и будет ждать требуемые три года, прежде чем реализовать его. 12.9 Также важно различать ситуацию, когда период работы по найму требуется в качестве условия для приобретения права на реализацию опциона, то есть для возникновения права на опцион (vesting of the option), и ситуацию, когда опцион, право на который уже возникло, может быть утрачен, если он не реализован до прекращения работы по найму (или в течение короткого периода после). В последней ситуации выгода от опциона не должна рассматриваться как относящаяся к услугам, оказанным после возникновения права, поскольку работник уже получил эту выгоду и фактически мог бы реализовать ее в любое время. Условие, согласно которому опцион, право на который возникло, может быть утрачен в случае прекращения работы по найму, не является условием для приобретения выгоды, а скорее условием, при котором уже приобретенная выгода может быть впоследствии потеряна. Следующие примеры иллюстрируют это различие: Пример 1: 1 января года 1 работнику предоставляется опцион на акции. Приобретение опциона обусловлено продолжением работы работника у того же работодателя до 1 января года 3. После выполнения этого условия опцион может быть реализован с 1 января года 3 до 1 января года 10 (так называемый «американский» опцион).11 Однако также предусмотрено, что любой опцион, не реализованный ранее, будет утрачен при прекращении работы по найму. В этом примере право на реализацию этого опциона было приобретено 1 января года 3 (т.е. на дату возникновения права), поскольку для получения работником права на реализацию опциона больше не требуется дальнейший период работы по найму. Пример 2: 1 января года 1 работнику предоставляется опцион на акции. Опцион может быть реализован 1 января года 5 (так называемый «европейский» опцион). Опцион был предоставлен при условии, что он может быть реализован только 1 января года 5, если работа по найму не прекратится до этой даты. В этом примере право на реализацию этого опциона не приобретается до 1 января года 5, которая является датой реализации, поскольку работа по найму до этой даты требуется для приобретения права на реализацию опциона (т.е. для возникновения права на опцион). 12.10 Существуют случаи, когда этот первый принцип может не применяться. Один из таких случаев – это когда опцион на акции предоставляется работнику без каких-либо условий в момент, когда он либо устраивается на работу, либо переводится в новую страну, либо ему поручаются новые значительные обязанности, и в каждом случае опцион четко относится к новым функциям, которые работник должен выполнять в течение определенного будущего периода. В таком случае может быть целесообразным считать, что опцион относится к этим новым функциям, даже если право на реализацию опциона приобретается до их выполнения. Также существуют случаи, когда право на опцион технически возникло, но этот опцион дает работнику право приобретать акции, право на которые не возникнет до окончания периода требуемой работы по найму. В таких случаях может быть целесообразным считать, что выгода от опциона относится к услугам, оказанным за весь период между предоставлением опциона и возникновением права на акции. 12.11 Второй принцип заключается в том, что опцион работника на акции должен рассматриваться как относящийся к услугам, оказанным до момента его предоставления, только в той степени, в какой такое предоставление предназначено для вознаграждения получателя за оказание таких услуг в течение определенного периода. Это имеет место, например, когда вознаграждение очевидно основано на прошлых результатах деятельности работника в течение определенного периода или на прошлых финансовых результатах работодателя и обусловлено тем, что работник был занят у работодателя или ассоциированного предприятия в течение определенного периода, к которому относятся эти финансовые результаты. Также в некоторых случаях могут быть объективные доказательства, демонстрирующие, что в течение определенного периода прошлой работы по найму существовало обоснованное ожидание среди участников плана опционов работника на акции, что часть их вознаграждения за этот период будет предоставлена через план путем предоставления опционов на акции позднее. Эти доказательства могут включать, например, последовательную практику работодателя, который предоставлял аналогичные уровни опционов на акции в течение ряда лет, при условии отсутствия признаков того, что эта практика может быть прекращена. В зависимости от других факторов, такие доказательства могут быть весьма актуальными для целей определения, относится ли опцион на акции к такому периоду прошлой работы по найму и в какой степени. 12.12 Если период работы по найму требуется для получения права на реализацию опциона работника на акции, но такое требование не применяется в определенных обстоятельствах, например, когда работа по найму прекращается работодателем или когда работник достигает пенсионного возраста, выгода от опциона на акции должна рассматриваться как относящаяся только к периоду

фактически выполненных услуг, когда эти обстоятельства фактически наступили. 12.13 Наконец, могут возникать ситуации, когда одни факторы могут указывать на то, что опцион работника на акции является вознаграждением за прошлые услуги, но другие факторы, по-видимому, указывают на его отношение к будущим услугам. В случаях сомнений следует признавать, что опционы работника на акции, как правило, предоставляются в качестве стимула для будущей деятельности или как способ удержания ценных сотрудников. Таким образом, опционы работника на акции в первую очередь связаны с будущими услугами. Однако все соответствующие факты и обстоятельства должны быть приняты во внимание, прежде чем будет сделано такое определение, и могут быть случаи, когда может быть показано, что опцион на акции связан с объединенными конкретными периодами предыдущих и будущих услуг (например, опционы предоставляются на основе того, что работник достиг конкретных целевых показателей производительности за предыдущий год, но они становятся реализуемыми только в том случае, если работник остается на работе еще три года).

Трудовые услуги, оказываемые в более чем одном государстве

31. Если трудовые услуги, к которым относится опцион на акции, оказывались в более чем одном государстве, необходимо правило распределения для целей применения статьи 15 и статей 23 A и 23 B.

32. Логичным методом распределения было бы считать, что выгода от работы по найму, относящаяся к опциону на акции, должна быть отнесена к услугам, оказанным в конкретной стране, пропорционально количеству дней, в течение которых работа по найму осуществлялась12 в этой стране, к общему количеству дней, в течение которых осуществлялась работа по найму, от которой получен опцион на акции.13

Пример: Опцион работника на акции относится к периоду работы по найму в 3 года (каждый год имеет 220 рабочих дней). В течение года 1 работник является резидентом государства A (страна, резидентом которой является работодатель), но оказывает услуги в течение 110 дней в государстве B (его присутствие там превышает 183 дня, что дает этой стране право налогообложения (taxing rights) у источника) и в течение 20 дней в государстве C (поскольку присутствие работника не превышает 183 дня, и другие условия пункта 2 статьи 15 выполняются, государство C не имеет права налогообложения у источника в соответствии со статьей 15 соглашения A-C). В течение годов 2 и 3 он является резидентом государства D, где он оказывает все свои услуги.

33. В этом случае 90/660 выгоды должно быть отнесено к услугам, оказанным в государстве A, 110/660 – к услугам, оказанным в государстве B, 20/660 – к услугам, оказанным в государстве C, и 440/660 – к услугам, оказанным в государстве D. Это распределение применяется для целей определения степени, в которой выгода от опциона на акции получена от услуг, оказанных в каждом государстве. Это необходимо для целей определения степени, в которой статья 15 предоставляет права налогообложения государству источника, а также для целей определения, на какую часть выгоды государство резидентства (State of residence) должно предоставить устранение двойного налогообложения (relief of double taxation) в соответствии со статьей 23. Любая часть выгоды, которая относится к услугам, оказанным в государстве, которому запрещено налогообложение в соответствии с пунктом 2 статьи 15 Конвенции (например, государство C в вышеуказанном примере), следовательно, не будет считаться относящейся к услугам, оказанным в другом государстве (например, государстве A, B или D в примере), даже если она не может быть обложена налогом в государстве, которому она отнесена. Однако, хотя распределение будет использоваться для целей определения, на какую часть дохода государство резидентства обязано предоставить кредит (credit method), оно не будет ограничивать права налогообложения этого государства, за исключением, конечно, если такое ограничение является результатом того факта, что устранение двойного налогообложения обеспечивается методом освобождения (exemption method). Как объясняется в разделе, посвященном множественному налогообложению резидентства (см. ниже), это распределение, таким образом, не будет достаточным для предотвращения двойного налогообложения (double taxation), которое может возникнуть из-за временных несоответствий (timing mismatches) в налогообложении опционов на акции различными государствами резидентства.

34. Комитет согласился с тем, что вышеуказанный метод распределения является наиболее подходящим. В связи с этим Комитет решил добавить следующий пункт 12.14 в Комментарий к статье 15: 12.14 Если, исходя из предшествующих принципов, опцион на акции считается

полученным от работы по найму, осуществляемой в более чем одном государстве, необходимо будет определить, какая часть выгоды от опциона на акции получена от работы по найму, осуществляемой в каждом государстве, для целей применения статьи и статей 23 A и 23 B. В таком случае выгода от работы по найму, относящаяся к опциону на акции, должна считаться полученной от конкретной страны пропорционально количеству дней, в течение которых работа по найму осуществлялась в этой стране, к общему количеству дней, в течение которых осуществлялись трудовые услуги, от которых получен опцион на акции. Для этой цели должны приниматься во внимание только те дни работы по найму, которые имеют отношение к плану опционов на акции, например, те, в течение которых услуги оказываются одному и тому же работодателю или другим работодателям, работа у которых будет учитываться для выполнения периода работы по найму, необходимого для приобретения права на реализацию опциона.

35. Следующие два примера иллюстрируют действие этого пункта: Пример 1: Работник E является резидентом (resident) и работает в государстве A 1 января 1998 г. Ему предоставляется опцион на покупку акций по цене 1, при условии сохранения работы до 1 января 2001 г. включительно. 31 декабря 1999 г. он переезжает для работы в государство B, резидентом которого он становится. Он реализует опцион 1 июля 2001 г., когда рыночная стоимость приобретенных акций составляет 8, и немедленно продает все приобретенные акции. Выгода от опциона на акции должна рассматриваться как доход от работы по найму, подпадающий под статью 15. Государство A может облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая была получена от работы по найму, осуществляемой там, но только пропорционально тем дням, которые были релевантны для плана опционов на акции. Если каждый рабочий год составляет 260 дней, то общее количество дней, релевантных для плана опционов на акции, составляет 780 (3 x 260). Государство A может облагать налогом 520 (2 x 260) дней из этого как полученные от работы по найму, осуществляемой там, то есть 66,7%, а государство B может облагать налогом 260 дней как полученные от работы по найму, осуществляемой в государстве B. Оставшиеся 130 дней работы по найму между датой возникновения права и реализацией не имели отношения к плану опционов на акции и поэтому игнорируются. Пример 2: Работник E является резидентом и работает в государстве A 1 января 1998 г. Ему предоставляется опцион на покупку акций по цене 1, при условии сохранения работы до 1 января 2001 г. включительно. 31 декабря 1999 г. он переезжает для работы в государство B. Из-за плохого состояния здоровья он прекращает работу 30 июня 2000 г., но ему разрешается сохранить опцион. Он фактически реализует его 1 января 2001 г., когда рыночная стоимость составляет 7. Если каждый рабочий год составляет 260 дней, то общее количество дней, релевантных для плана опционов на акции, составляет только 650 (2½ x 260), и это весь период работы по найму. Государство A может облагать налогом 520 (2 x 260) дней из этого общего числа 650 как полученные от работы по найму, осуществляемой в государстве A, то есть 80%.

36. Комитет также согласился, что Договаривающиеся государства должны иметь возможность договариваться на двусторонней основе о применении иных подходов для определения того, является ли и в какой степени конкретный опцион на акции для сотрудников полученным от услуг по найму, оказанных в конкретном Государстве, с учетом того, что такие

отклонения могут создавать трудности в ситуациях, когда задействованы другие Государства. Поэтому он решил добавить следующий пункт 12.15 в Комментарий к статье 15: 12.15 Государства-члены могут отступать от индивидуального применения вышеуказанных принципов (изложенных в пунктах 12.7–12.14), договариваясь о конкретном подходе в двустороннем контексте. Например, два государства, которые облагают налогом преимущественно при исполнении опциона, могут договориться, в качестве общего принципа, относить доход от опциона, который относится главным образом к будущим услугам, к услугам, выполненным сотрудником в двух Государствах в период между датой предоставления и датой исполнения. Таким образом, в случае опционов, которые не становятся исполнимыми до тех пор, пока сотрудник не оказал услуги работодателю в течение определенного периода времени, два Государства могут договориться о подходе, который относит доход от опциона к каждому Государству на основе количества дней, отработанных в каждом Государстве сотрудником для работодателя в период между датой предоставления и датой исполнения. Другим примером было бы, если бы два государства, имеющие аналогичные правила налогового режима опционов на акции для сотрудников, приняли положения, которые предоставили бы одному из Договаривающихся государств исключительные права налогообложения в отношении льгот,

связанных с работой по найму, даже если незначительная часть услуг по найму, к которым относится опцион, была оказана в другом Государстве. Конечно, государства-члены должны быть осторожны при принятии таких подходов, поскольку они могут привести к двойному налогообложению или двойному неналогообложению, если часть работы по найму осуществляется в третьем Государстве, которое не применяет аналогичный подход.

Множественное резидентское налогообложение

37. Хотя предыдущие комментарии были сосредоточены главным образом на вопросах «резидентство–источник», ситуации, когда выгоды от опционов на акции для сотрудников подлежат налогообложению более чем в одном Государстве, возникают не только, а возможно, и не в первую очередь, из-за налогообложения опционов на акции по источнику и резидентству. Если сотрудник, являющийся резидентом одного Государства, облагается налогом как нерезидент в другом Государстве, статья 23 предусматривает устранение любого двойного налогообложения. Однако сотрудник может проживать в разных странах в момент предоставления опциона, в момент его закрепления, в момент его исполнения и в момент продажи акций, приобретенных по опциону. Все эти страны могут претендовать на право налогообложения как Государства резидентства, и если каждое из них имеет систему, которая облагает налогом выгоду от опциона на акции в момент, когда налогоплательщик является резидентом этой страны,14 возникнет множественное резидентское налогообложение. Хотя статья 23 занимается двойным налогообложением по схеме «резидентство–источник», она не предусматривает устранения во всех случаях двойного налогообложения по схеме «резидентство–резидентство». Риски множественного резидентского налогообложения могут усугубляться в случае стран, которые имеют «налог на выезд» на прирост капитала, то есть стран, которые считают прирост капитала реализованным, когда R (20) CROSS-BORDER INCOME TAX ISSUES ARISING FROM EMPLOYEE STOCK-OPTION PLANS

лицо перестает быть резидентом или которые сохраняют, посредством своих налоговых конвенций, право облагать налогом прирост капитала бывших резидентов.

38. Пример, уже использованный в разделе, озаглавленном «Трудности в определении, к каким услугам относится опцион», может служить для иллюстрации ограничений устранения двойного налогообложения, предусмотренного налоговыми конвенциями, в случаях двойного налогообложения по схеме «резидентство–резидентство». Пример: Опцион на акции для сотрудника относится к периоду работы по найму в 3 года (каждый год имеет 220 рабочих дней). В течение года 1 сотрудник является резидентом Государства A (страны, резидентом которой является работодатель), но оказывает услуги в течение 110 дней в Государстве B (его присутствие там превышает 183 дня, что дает этой стране права налогообложения по источнику) и в течение 20 дней в Государстве C (поскольку присутствие сотрудника не превышает 183 дня и другие условия пункта 2 статьи 15 соблюдены, Государство C не имеет прав налогообложения по источнику в соответствии со статьей 15 договора A-C). В течение лет 2 и 3 он является резидентом Государства D, где он оказывает все свои услуги.

39. Как уже обсуждалось, представляется целесообразным считать, что в этом случае 90/660 от выгоды должно быть отнесено к услугам, оказанным в Государстве A, 110/660 — к услугам, оказанным в Государстве B, 20/660 — к услугам, оказанным в Государстве C, и 440/660 — к услугам, оказанным в Государстве D.

40. В вышеуказанном примере, Государство A будет, таким образом, иметь право, согласно каждому из договоров A-B, A-C и A-D, облагать налогом всю выгоду от работы по найму, полученную от опциона на акции, при условии, что оно делает это, пока сотрудник является резидентом Государства A (что оно будет делать, если облагает налогом при предоставлении). В этом случае, однако, оно будет обязано предоставить устранение двойного налогообложения в отношении налогообложения Государством B 110/660 от выгоды и налогообложения Государством D 440/660 от выгоды (эти части соответствуют услугам, оказанным в этих Государствах, за которые статья 15 договоров A-B и A-D предоставляет этим Государствам права налогообложения по источнику). Как Государство источника, Государство B будет иметь право облагать налогом только 110/660 от выгоды согласно договорам A-B и B-D. Договоры A-C и C-D будут препятствовать Государству C облагать налогом какую-либо часть выгоды. Наконец, согласно каждому из договоров A-D, B-D и C-D, Государство D будет иметь право облагать налогом всю выгоду как Государство резидентства, пока оно делает это, пока налогоплательщик

квалифицируется как резидент Государства D. В этом случае Государство D будет обязано предоставить устранение двойного налогообложения в отношении налогообложения Государством A 90/660 от выгоды и налогообложения Государством B 110/660 от выгоды. R (20) OECD MODEL CONVENTION

41. В этом примере, если Государство A облагает налогом выгоду от работы по найму при предоставлении, а Государство D облагает ее налогом при исполнении, Государство A таким образом обложит налогом всю выгоду в год 1, в то время как Государство D сделает то же самое в год 3. Статья 15 договора A-D не будет ограничивать право ни одного из Государств облагать налогом какую-либо часть выгоды, поскольку налогоплательщик является резидентом каждого Государства, когда это Государство считает доход полученным и, следовательно, применяет статью, то есть в момент предоставления (год 1) для Государства A и в момент исполнения (год 3) для Государства D.

42. Конечно, статья 23 конвенции A-D затем потребует от каждого Государства предоставить устранение двойного налогообложения, посредством метода кредита (зачета) или освобождения, в отношении налога, который другое Государство взимало с той части выгоды от работы по найму, которая относится к услугам, оказанным в этом другом Государстве, и которую это другое Государство имеет право облагать налогом как Государство источника. Таким образом, от Государства A потребуется предоставить устранение в отношении налога, взимаемого Государством D с части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государстве D в году 2 и 3 (440/660 от выгоды). И наоборот, от Государства D потребуется предоставить устранение в отношении налога, взимаемого Государством A с части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государстве A в году 1 (90/660 от выгоды).

43. Результатом будет то, что ни Государство A, ни Государство D не предоставят устранение в отношении налогов, взимаемых в другом Договаривающемся государстве с части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государстве B (110/660 от выгоды) или в Государстве C (20/660 от выгоды). Поскольку как Государство A, так и Государство D сами предоставят устранение в отношении налога, взимаемого Государством B (Государством источника), двойное налогообложение возникнет в отношении части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государстве B, только если оба Государства A и D являются странами, применяющими метод кредита (зачета), и налог, взимаемый каждым из них с такой выгоды, превышает налог, взимаемый Государством B. Ситуация с двойным налогообложением является более серьезной в отношении Государства C. В этом случае оба Государства A и D имеют полные права налогообложения (как Государства резидентства) и, поскольку Государство C является Государством источника (без прав налогообложения по источнику), ни Государство A, ни Государство D не обязаны предоставлять устранение в отношении налогов, взимаемых в другом договаривающемся государстве. Таким образом, возникает полное неустраненное двойное налогообложение со стороны Государств A и D в отношении части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государстве C. R (20) Пример: 1) Государство B взимает налог в размере 35 долларов США, в то время как Государство A и Государство D взимают по 40 долларов США с части выгоды, которая относится к услугам по найму, оказанным в Государстве B. Государство A предоставит устранение в размере 35 долларов США согласно договору A-B, а Государство D предоставит устранение в размере 35 долларов США согласно договору B-D. Таким образом, сотрудник будет обложен налогом в размере 45 долларов США (35 + 40 + 40 - 35 - 35), с неустраненным двойным налогом в размере 5 долларов США (перекрытие сумм налога, взимаемых Государством A и Государством D, сверх того, что взимается Государством B). Пример: 2) Государство C не взимает никакого налога с части выгоды, которая относится к услугам по найму, оказанным в Государстве C, в то время как Государство A и Государство D взимают по 40 долларов США с этой части выгоды. Государство A не предоставит никакого устранения согласно договору A-C, и Государство D также не предоставит никакого устранения согласно договору D-C. Таким образом, сотрудник будет обложен налогом в размере 80 долларов США (40 + 40), с неустраненным двойным налогом в размере 40 долларов США.

44. Можно утверждать, что от Государства D требуется предоставить устранение в отношении налога, взимаемого Государством A с части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в Государствах B и C, поскольку этот налог был взимаем Государством A в соответствии с Конвенцией A-D, поскольку ничто в этой Конвенции не препятствует Государству A облагать налогом сотрудника на основе его резидентства при предоставлении опциона. Однако такая

интерпретация приводит к абсурдному результату, поскольку она аналогичным образом потребовала бы от Государства A предоставить устранение в отношении налога, который Государство D взимало с той же части выгоды. Очевидно, что интерпретация, которая требует от каждого из двух Договаривающихся государств предоставлять устранение в отношении налога другого Государства с одного и того же дохода, должна быть отклонена.

CROSS-BORDER INCOME TAX ISSUES ARISING FROM EMPLOYEE STOCK-OPTION PLANS

45. Приведенный выше пример показывает, что существуют случаи, когда статья 23 не устранила бы двойное налогообложение по схеме «резидентство–резидентство» в отношении выгоды от работы по найму, возникающей из опциона на акции для сотрудника. Однако процедура взаимного согласования (MAP) может быть использована для решения таких случаев. Одним из возможных оснований для решения таких случаев могло бы быть соглашение между компетентными органами двух Государств о том, что каждое Государство должно предоставлять устранение в отношении налога, основанного на резидентстве, который был взимаем другим Государством с части выгоды, относящейся к услугам, оказанным в течение периода, когда сотрудник был резидентом этого другого Государства. Таким образом, в приведенном выше примере было бы логичным, чтобы компетентный орган Государства D согласился предоставить устранение (либо посредством метода кредита (зачета), либо методом освобождения) в отношении налога Государства A, который был взимаем с части выгоды, относящейся к услугам, оказанным в Государствах B и C, поскольку в момент оказания этих услуг налогоплательщик был резидентом Государства A, а не Государства D для целей Конвенции A-D.

46. Комитет согласился, что Комментарий должен быть изменен, чтобы рекомендовать этот подход для решения случаев неустраненного двойного налогообложения по схеме «резидентство–резидентство». Поэтому он решил добавить следующие пункты 4.1–4.3 в Комментарий к статьям 23 A и 23 B: 4.1 Однако статья 4 затрагивает только случаи одновременного полного налогового обязательства. Следовательно, конфликт в случае a) может быть не разрешен, если один и тот же вид дохода подлежит полному налогообложению в двух странах, но в разное время. Следующий пример иллюстрирует эту проблему. Предположим, что резидент Государства R1 получает налогооблагаемую выгоду от опциона на акции для сотрудника, который был предоставлен этому лицу. Государство R1 облагает налогом эту выгоду при предоставлении опциона. Впоследствии это лицо становится резидентом Государства R2, которое облагает налогом эту выгоду в момент ее последующего исполнения. В этом случае это лицо облагается налогом каждым Государством в момент, когда оно является резидентом этого Государства, и статья 4 не регулирует этот вопрос, поскольку нет одновременного резидентства в двух Государствах. R (20) 4.2 Конфликт в этой ситуации будет сведен к случаю b) и решен соответствующим образом в той мере, в какой услуги по найму, к которым относится опцион, были оказаны в одном из Договаривающихся государств, чтобы быть облагаемыми налогом этим Государством в соответствии со статьей 15, поскольку это Государство

OECD MODEL CONVENTION

где осуществляется соответствующая работа по найму. Действительно, в таком случае Государство, в котором были оказаны услуги, будет Государством источника для целей устранения двойного налогообложения другим Государством. Не имеет значения, что первое Государство не взимает налог в то же время (см. пункт 32.8). Также не имеет значения, что другое Государство считает, что оно взимает налог как Государство резидентства, в отличие от Государства источника (см. последнее предложение пункта 8). 4.3 Однако, если соответствующие услуги по найму не были оказаны ни в одном из Государств, конфликт не будет являться двойным налогообложением по схеме «источник–резидентство». Процедура взаимного согласования (MAP) может быть использована для решения такого случая. Одним из возможных оснований для решения такого случая могло бы быть соглашение между компетентными органами двух Государств о том, что каждое Государство должно предоставлять устранение в отношении налога, основанного на резидентстве, который был взимаем другим Государством с части выгоды, относящейся к услугам, оказанным в течение периода, когда сотрудник был резидентом этого другого Государства. Таким образом, в приведенном выше примере, если соответствующие услуги были оказаны в третьем Государстве до того, как лицо стало резидентом Государства R2, было бы логичным, чтобы компетентный орган Государства R2 согласился предоставить устранение (либо посредством метода кредита (зачета), либо методом освобождения) в отношении налога

Государства R1, который был взимаем с части выгоды от работы по найму, относящейся к услугам, оказанным в третьем Государстве, поскольку в момент оказания этих услуг налогоплательщик был резидентом Государства R1, а не Государства R2 для целей конвенции между этими двумя Государствами.

Вопросы соблюдения

47. На практике значительная часть трансграничных трудностей, связанных с планами опционов на акции для сотрудников (ESOP), относится к вопросам соблюдения и административным вопросам. Даже если бы различные вопросы, описанные выше, могли быть решены путем уточнения того, что каждое государство может облагать налогом и как должно предоставляться устранение двойного налогообложения, это все равно оставило бы значительное административное бремя для налоговых администраций и бремя соблюдения для сотрудников, которые последовательно проживают или работают в разных странах. Налогообложение таких сотрудников требует от налоговых администраций правильного определения того, к каким услугам относятся конкретные опционы, и учета операций с акциями или опционами в иностранных компаниях. Как показал опыт ряда стран и компаний, опционы на акции иностранных материнских компаний, предоставленные сотрудникам местных дочерних компаний, могут вызывать значительные административные трудности, особенно потому, что местный работодатель, который обычно является пунктом сбора информации и взимания налога на заработную плату, может не быть напрямую вовлечен в деятельность плана опционов на акции для сотрудников (ESOP). R (20)

48. Одна конкретная проблема, с которой иногда сталкиваются предприятия, — это требование удерживать налог у источника в двух или более юрисдикциях с одной и той же или аналогичной выгоды от работы по найму, возникающей из опциона на акции. Например,

если сотрудник работал в двух разных странах в течение периода оказания услуг, к которым относится опцион на акции, может оказаться, что каждая из этих стран потребует от работодателя удерживать налог со всей суммы разницы между стоимостью базовой акции и ценой исполнения, когда опцион исполняется сотрудником.

49. Трудности соблюдения, связанные с опционами на акции для работников, могут быть частично уменьшены, если налоговые администрации обеспечат ясность и хорошее понимание их национальных правил, применимых к налогообложению опционов на акции, работодателями. Во многих странах налогообложение опционов на акции для работников зависит от толкования общих правил или принципов. Налоговые администрации должны обеспечить легкий доступ налогоплательщиков к толкованию таких правил или принципов.

50. Описанная выше проблема, касающаяся требований по удержанию налога у источника, может быть облегчена, если страны позволят предприятиям корректировать сумму подлежащего удержанию налога, чтобы учесть любое устранение двойного налогообложения, которое, вероятно, будет доступно работнику, а также любое устранение, предусмотренное налоговым договором. Поскольку большинство стран облагают налогом доход от трудовой деятельности, полученный от опциона на акции для работников, в момент его реализации (или позднее), в этот момент можно было бы определить, были ли некоторые из трудовых услуг, к которым относится опцион, оказаны в одной или нескольких других странах таким образом, чтобы это дало право на устранение двойного налогообложения. Поскольку сумма налога, подлежащего уплате в любой такой другой стране, вероятно, не будет определена в этот момент, будет невозможно точно установить, какое устранение двойного налогообложения должно быть предоставлено государством резидентства, которое устраняет двойное налогообложение методом кредита (зачета). Однако разумное приближение устранения двойного налогообложения могло бы использоваться для целей требований по налогу у источника, применимых в это время, поскольку в этом случае работодатель государства, которое облагает налогом в момент реализации, будет знать период времени, к которому относится доход от трудовой деятельности, полученный от опциона, а также будет знать, исходя из записей, ведущихся для целей внутреннего налога на заработную плату, периоды работы за границей. R (20)

Отчуждение опционов на акции в результате слияния или поглощения и замена опционов

51. После слияния или поглощения возможно, что опционы на приобретение акций объединенной или поглощенной компании заменяются опционами на приобретение акций компании-преемника или компании-поглотителя. Это может привести к отчуждению опционов на акции для работника либо в его государстве резидентства, либо в государстве, которое имеет право облагать налогом эти опционы на акции, поскольку они были предоставлены в связи с трудовой деятельностью, осуществляемой в этом государстве, либо в обоих государствах. Непоследовательный подход может привести к несовпадению сроков для целей устранения двойного налогообложения. Также, если государство не считает, что опционы на акции, предоставленные работнику-резиденту, будут отчуждены в случае исключительно внутреннего слияния или поглощения, было бы логично ожидать, что опционы работника-резидента на приобретение акций в иностранной компании будут аналогичным образом рассматриваться этим государством в случае исключительно иностранного слияния или поглощения. Пример: Работник E, резидент Государства A, имеет опционы на акции компании Y, резидента Государства B. Компания Y сливается с компанией Z, также резидентом Государства B, образуя новую компанию YZ. В процессе все опционы на акции компании Y обмениваются на опционы на акции компании YZ. Хотя внутреннее слияние не приводит к отчуждению опционов на акции работников-резидентов в обоих Государствах A и B, Государство A считает, что слияние YZ приводит к отчуждению замененных опционов на акции.

52. Аналогичная проблема может возникнуть, когда опцион заменяется другим опционом или когда вносятся существенные изменения в условия, связанные с опционом, а работник, которому был предоставлен первоначальный опцион, переехал в другую страну до такой замены или изменений. Помимо вопроса о периоде услуг, охватываемых замещающим опционом (который рассматривался выше), замена или изменения могут повлечь за собой отчуждение опциона в одной стране, но не в другой, с возможным риском двойного налогообложения.

53. Пока государства согласны, что новый или измененный опцион заменяет предыдущий для целей определения периода трудовых услуг, к которому он относится, они должны также согласиться, что оба опциона должны рассматриваться как один для целей устранения двойного налогообложения. Таким образом, каждое государство должно считать, что налог, уплаченный другому государству с дохода от трудовой деятельности, полученного от первоначального, нового или измененного опциона, является налогом, уплаченным по тому же опциону, даже если эти государства взимают налог в разное время.

Вопросы оценки R (20)

54. Проблема может возникнуть в случаях, когда, по-видимому, отсутствует прирост (или имеется меньший прирост) стоимости акции в валюте одной из стран, в то время как в валюте другой страны, по-видимому, имеется прирост (или больший прирост). Это не должно быть проблемой для расчета дохода от трудовой деятельности, полученного от опциона на акции для работников, поскольку этот доход обычно рассчитывается на основе одной транзакции, и затем доход может быть переведен в другую валюту с использованием единого обменного курса. Однако проблема может возникнуть при расчете прироста капитала, полученного от отчуждения акций, или при расчете любого прироста, который потребует оценки опциона в два разных момента времени, между которыми могли быть валютные колебания. Однако эта проблема является типичной проблемой, связанной с расчетом прироста капитала, и не является специфичной для опционов на акции для работников (см. пункты 16 и 17 Комментария к Статье 13).

Предоставление опционов на акции членам совета директоров

55. Статья 16 Модельной налоговой конвенции предусматривает, что «[г]онорары директоров и другие аналогичные платежи, получаемые резидентом Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве». Поскольку правила Статьи 15 сформулированы «с учетом» правил Статьи 16, именно последняя Статья будет применяться к платежам, производимым директору в этом качестве, несмотря на тот факт, что, согласно внутреннему законодательству некоторых государств, директор компании потенциально может рассматриваться как работник этой компании.

56. Таким образом, в той мере, в какой опционы на акции предоставляются директору в этом качестве (в отличие от тех, которые могут быть предоставлены директору в связи с выполнением трудовых функций в другом качестве), Статья 16 четко предоставляет права налогообложения

государству резидентства компании. Поскольку государство резидентства директора также будет иметь права налогообложения (при условии предоставления устранения двойного налогообложения), многие из вопросов, ранее обсуждавшихся в этой записке, также возникнут в отношении таких опционов:

– в той мере, в какой государство резидентства директора и государство резидентства компании могут облагать налогом выгоду от опциона в разное время, потенциально возникнут вопросы, обсуждавшиеся в разделе «несовпадение сроков налогообложения дохода от трудовой деятельности», и они должны быть урегулированы в соответствии с рекомендациями, изложенными в этом разделе;

– принципы, изложенные в этой записке для разграничения дохода от трудовой деятельности и прироста капитала, будут в равной степени актуальны для разграничения гонораров директоров и аналогичных платежей от прироста капитала;

– поскольку права налогообложения, предоставленные государству резидентства компании согласно Статье 16, не зависят от оказания услуг в этом государстве и распространяются на всю выгоду, полученную от опциона на акции, которая может рассматриваться как гонорары директоров или аналогичные платежи, не будет необходимости идентифицировать услуги, к которым может относиться опцион, или распределять выгоду между различными странами, в которых были оказаны услуги; R (20)

– ранее обсуждавшиеся вопросы, связанные с множественным налогообложением по резидентству, соблюдением требований, оценкой и отчуждением в результате слияния, поглощения или замены, также потенциально возникнут в случае опционов на акции, предоставленных директорам, и должны быть урегулированы в соответствии с рекомендациями, изложенными в соответствующих разделах этой записки.

57. По этим причинам Комитет решил внести следующие изменения в Комментарий к Статье 16: Заменить пункт 1.1 Комментария к Статье 16 следующим текстом (дополнения к существующему тексту выделены **полужирным курсивом**):

1.1 Государства-члены в целом понимают термин «гонорары и другие аналогичные платежи» как включающий льготы в натуральной форме, полученные лицом в качестве члена совета директоров компании (например, **_опционы на акции_**, использование жилья или автомобиля, медицинское страхование или страхование жизни и членство в клубах).

Добавить следующий пункт 3.1 в Комментарий к Статье 16: 3.1 Многие из вопросов, обсуждаемых в пунктах 12–12.15 Комментария к Статье 15 в отношении опционов на акции, предоставленных работникам, также возникнут в случае опционов на акции, предоставленных членам совета директоров компаний. В той мере, в какой опционы на акции предоставляются резиденту Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Государства, это другое Государство будет иметь право облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая составляет гонорар директора или аналогичный платеж (см. пункт 1.1 выше), даже если налог взимается позднее, когда это лицо уже не является членом этого совета. Хотя Статья применяется к выгоде, полученной от опциона на акции, предоставленного члену совета директоров, независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо отличать эту выгоду от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при реализации опциона. Эта Статья, а не Статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной от самого опциона, до его реализации, продажи или иного отчуждения (например, при аннулировании или приобретении компанией или эмитентом). Однако после реализации или отчуждения опциона выгода, облагаемая налогом согласно этой Статье, считается реализованной, и любой последующий прирост по приобретенным акциям (т.е. стоимость акций, которая увеличивается после реализации) будет получен членом совета директоров в его качестве инвестора-акционера и будет охватываться Статьей 13. R (20) Действительно, именно в момент реализации опцион, который директор получил в своем качестве, исчезает, и получатель приобретает статус акционера (и обычно вкладывает деньги для этого).

ВОПРОСЫ, СВЯЗАННЫЕ С РАБОТОДАТЕЛЕМ

58. Этот раздел кратко анализирует некоторые вопросы, которые могут возникнуть в связи с планами опционов на акции для работников (ESOP) при применении налоговых договоров к налоговой ситуации работодателя. Хотя вопросы налоговых договоров, возникающие в

отношении работников, естественным образом приведут к проблемам соблюдения требований для работодателей, они являются лишь следствием вопросов, описанных в предыдущем разделе, и поэтому не рассматриваются в этом разделе.

Возможность вычета затрат на планы опционов на акции для работников (ESOP)

59. Вычет затрат, связанных с функционированием плана опционов на акции для работников (ESOP) (например, юридических, финансовых и бухгалтерских затрат, связанных с планом), не вызывает особых трудностей, по крайней мере, когда эти затраты несет работодатель.15 Однако существуют различные мнения относительно вопроса о том, является ли выгода для работника вычитаемыми расходами для работодателя и в какой степени.

60. Однако вопрос о разрешении вычета, когда акции выпускаются в соответствии с опционом на акции, является исключительно вопросом внутренней налоговой политики. Хотя верно, что тот факт, что правила стран в этом отношении различаются, может создавать трудности и возможные проблемы с соблюдением требований, это всего лишь еще один пример несоответствий, возникающих из-за различий между правилами стран для расчета прибыли, вопрос, который обычно не рассматривается в налоговых договорах.

Вознаграждение, «понесенное» постоянным представительством (ПП)

61. Однако вопрос вычета затрат актуален для целей применения пункта 2 c) Статьи 15 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, т.е. для определения того, понесены ли выгоды постоянным представительством (ПП) работодателя. Пункт 7 Комментария к Статье 15 указывает, что фраза «вознаграждение не несет постоянное представительство (ПП)» должна толковаться как относящаяся к вознаграждению, которое не подлежит вычету при расчете прибыли постоянного представительства (ПП). Этот пункт не следует толковать как предполагающий, что вознаграждение, выплачиваемое в форме опционов на акции, не может рассматриваться как понесенное постоянным представительством (ПП) только потому, что Государство, в котором находится постоянное представительство (ПП), не разрешает вычет, когда акции выпускаются в соответствии с опционами на акции для работников. В таком случае отсутствие вычета обусловлено характером платежа, а не тем, что платеж не был произведен в отношении постоянного представительства (ПП). Тот факт, что такое Государство обычно разрешает вычет затрат, связанных с управлением планом опционов на акции, если эти затраты демонстрируются как относящиеся к трудовым услугам, предоставленным постоянному представительству (ПП), расположенному в этом Государстве, указывает на то, что условия пункта 2 c) будут выполнены в отношении этого вознаграждения. R (20) Чтобы прояснить этот момент, Комитет рекомендует внести следующие изменения в пункт 7 Комментария к Статье 15 (изменения выделены **полужирным курсивом** для дополнений и зачеркнутым текстом для удалений):

7. В соответствии с третьим условием, если работодатель имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве, в котором осуществляется трудовая деятельность, ~~постоянное представительство (ПП),~~ освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не несет ~~это~~ **_постоянное_** представительство (ПП), которое он имеет в этом Государстве. Фраза «понесенное» должна толковаться в свете основной цели подпункта c) Статьи, которая заключается в обеспечении того, чтобы исключение, предусмотренное в пункте 2, не применялось к вознаграждению, которое ~~подлежит вычету~~ **_могло бы привести к вычету_**, с учетом принципов Статьи 7 и характера вознаграждения, при расчете прибыли постоянного представительства (ПП), расположенного в Государстве, в котором осуществляется трудовая деятельность. В этом отношении следует отметить, что тот факт, что работодатель фактически ~~вычел, или не вычел,~~ **_заявил вычет_** вознаграждения при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству (ПП), не является обязательно решающим, поскольку надлежащий критерий состоит в том, будет ли какой-либо вычет, доступный в ином случае для этого вознаграждения, ~~отнесен к постоянному представительству (ПП)~~ **_вознаграждение будет разрешено к вычету для целей налогообложения_**;. ~~Этот~~ **_Этот_** критерий будет соблюден, например, даже если никакая сумма фактически не была вычтена в результате освобождения постоянного представительства (ПП) от налога в государстве источника или простого решения работодателя не заявлять вычет, на который он имел право. Критерий также будет соблюден, если вознаграждение не подлежит вычету лишь по причине его характера (например, когда Государство считает, что выпуск акций в соответствии с опционом на

акции для работников не приводит к вычету), а не потому, что оно не должно быть отнесено к постоянному представительству (ПП).

Примечания

1. В Соединенных Штатах аббревиатура «ESOP» относится к планам владения акциями для работников (employee stock-ownership plans). Однако для целей данного документа эта аббревиатура относится исключительно к планам опционов на акции для работников (employee stock-option plans).

2. Для целей этой записки, планы, называемые «планами покупки акций», но предоставляющие работникам опционы или другие права на приобретение акций работодателя (такие как так называемые «планы по разделу 423» в Соединенных Штатах), рассматриваются как ESOP в отличие от планов, которые просто разрешают прямое получение или покупку акций работодателя работником. R (20)

3. Для целей этой записки, «опцион в деньгах» относится к опциону на приобретение акции по цене ниже рыночной стоимости этой акции на момент предоставления опциона. И наоборот, «опцион вне денег» относится к опциону на приобретение акции по цене, равной или превышающей рыночную стоимость этой акции.

4. В приложении представлена графическая иллюстрация различных событий, связанных с опционом на акции для работников, и выгоды, возникающей в результате этих событий.

5. Еще одной выгодой, которая возникает при реализации опциона, являются дивиденды, которые работник впоследствии может получить как акционер.

6. Аналогичная проблема возникнет в отношении «американского» опциона, если имеется временной разрыв между моментом, когда все условия, связанные с опционом, были выполнены (таким образом, право на его исполнение на более позднюю дату больше не может быть утрачено), и началом периода, в течение которого он может быть исполнен.

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ПЛАНАМИ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ СОТРУДНИКОВ

7. Этот перечень не является исчерпывающим, поскольку в некоторых странах налогообложение может также возникать при других обстоятельствах (например, когда сотрудник перестает быть резидентом (resident)).

8. Следует отметить, что в ряде стран налоговый режим льгот по опциону на акции или прироста капитала, полученного от продажи акций, может отличаться в зависимости от того, как долго акции находились во владении сотрудника после их приобретения сотрудником.

9. Однако признается, что в некоторых странах наложение обязательств по налогу у источника (withholding tax) на непосредственного работодателя может создавать административные трудности, когда опцион предоставляется третьей стороной и не считается предоставленным работодателем.

10. Различие между этими типами коллизий объясняется в пункте 32.5 Комментария к Статьям 23 A и 23 B Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

11. Согласно «американскому» опциону на акции, право на приобретение акции может быть исполнено в течение определенного периода (обычно несколько лет), в то время как согласно «европейскому» опциону на акции, это право может быть исполнено только в определенный момент (т.е. в конкретную дату).

12. Для целей этой формулы учитываться должны только те дни работы по найму, которые имеют отношение к плану опционов на акции, например, те дни, в течение которых услуги оказываются тому же работодателю или другим работодателям, работа у которых будет учитываться для выполнения периода работы по найму, необходимого для безотзывного приобретения опциона.

13. Когда опционы на акции «накапливаются» (vest) постепенно, например, 25% в год в течение 4 лет при условии, что сотрудник работал в компании на протяжении соответствующего периода, определение соответствующего периода оказания услуг должно производиться отдельно для каждого периода «накопления».

14. Как правило, Договаривающееся государство будет облагать налогом элемент дохода на основе резидентства (residence) только в том случае, если налогоплательщик является резидентом (resident) этого Договаривающегося государства в момент, когда доход считается полученным налогоплательщиком в соответствии с внутренним налоговым законодательством этого Договаривающегося государства.

15. Вопросы трансфертного ценообразования, которые могут возникнуть, когда расходы несет компания, не являющаяся работодателем (например, ESOP на уровне материнской компании), не рассматриваются в этой записке. R (20)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 ГРАФИЧЕСКАЯ ИЛЛЮСТРАЦИЯ

R (20)

ТРАНСГРАНИЧНЫЕ ВОПРОСЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА, ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ПЛАНАМИ ОПЦИОНОВ НА АКЦИИ ДЛЯ СОТРУДНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 ИЗМЕНЕНИЯ В МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

Ниже приведены изменения в Комментарий к Модельной налоговой конвенции, являющиеся результатом данной записки (изменения в существующем тексте Комментария выделены **жирным курсивом** для добавлений и зачеркнутым текстом для удалений):

Комментарий к Статье 13

1. Добавить следующий пункт 32 в Комментарий к Статье 13:

32. Необходимо различать прирост капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона на акции, предоставленного сотруднику или члену совета директоров, от выгоды, полученной от опциона на акции, которая охватывается Статьями 15 или 16. Принципы, на которых основывается это различие, обсуждаются в пунктах 12.2–12.5 Комментария к Статье 15 и пункте 3.1 Комментария к Статье 16.

Комментарий к Статье 15

2. Заменить пункт 2.1 Комментария к Статье 15 следующим: 2.1 Государства-члены в целом понимают термин «заработная плата, жалование и другое подобное вознаграждение» как включающий выгоды в натуральной форме, полученные в отношении работы по найму (например, опционы на акции, использование жилья или автомобиля, покрытие медицинского страхования или страхования жизни и членство в клубах).

3. Добавить следующий пункт 2.2 в Комментарий к Статье 15: R (20) 2.2 Условие, предусмотренное Статьей для налогообложения государством источника (source State), заключается в том, что заработная плата, жалование или другое подобное вознаграждение должны быть получены от осуществления работы по найму в этом Договаривающемся государстве. Это применяется независимо от того, когда такой доход может быть выплачен, зачислен или иным образом окончательно приобретен сотрудником.

4. Заменить пункт 7 Комментария к Статье 15 следующим:

7. В соответствии с третьим условием, если работодатель имеет постоянное представительство (ПП) в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется работа по найму, ~~постоянное представительство (ПП)~~, освобождение предоставляется только при условии, что вознаграждение не несет ~~то постоянное представительство, которое он имеет в этом Договаривающемся государстве~~. Фраза «несет» должна толковаться в свете основной цели подпункта c) Статьи, которая заключается в обеспечении того, чтобы исключение, предусмотренное в пункте 2, не применялось **к вознаграждению, которое ~~является вычитаемым~~ *могло бы привести к вычету***, с учетом принципов Статьи 7 и характера вознаграждения, при исчислении прибыли постоянного представительства (ПП), расположенного в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется работа по найму. **В этой связи следует отметить, что тот факт, что работодатель фактически ~~вычитал~~ *заявлял вычет*

вознаграждения (или не заявлял его) при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП), не является обязательно решающим, поскольку надлежащим критерием является то, будет ли какой-либо вычет, в противном случае доступный для такого вознаграждения, отнесен к постоянному представительству (ПП) ~~вознаграждение было бы разрешено к вычету для целей налогообложения;.~~ **Этот** тест был бы соблюден, например, даже если бы фактически не было вычтено никакой суммы в результате освобождения постоянного представительства (ПП) от налога в государстве источника (source State) или если бы работодатель просто решил не заявлять вычет, на который он имел право. Тест был бы также соблюден, если вознаграждение не подлежит вычету исключительно из-за его характера (например, если Договаривающееся государство считает, что выпуск акций в соответствии с опционом на акции для сотрудников не приводит к вычету), а не потому, что оно не должно быть отнесено к постоянному представительству (ПП).**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

5. Добавить следующий заголовок и пункты 12–12.15 в Комментарий к Статье 15: Режим опционов на акции для сотрудников

12. Различные национальные правила налогообложения опционов на акции для работников создают особые проблемы, которые обсуждаются ниже. Хотя многие из этих проблем возникают в отношении других форм вознаграждения работникам, особенно тех, которые основаны на стоимости акций работодателя или ассоциированного предприятия, они особенно остры в случае опционов на акции. R (20) Это в значительной степени связано с тем, что опционы на акции часто облагаются налогом в момент (например, при реализации опциона или продаже акций), который отличается от момента оказания трудовых услуг, за которые выплачивается вознаграждение посредством этих опционов. 12.1 Как указано в пункте 2.2, статья позволяет государству источника облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая составляет вознаграждение, полученное от работы, выполняемой в этом Государстве, даже если налог взимается позднее, когда работник больше не работает в этом Государстве. 12.2 Хотя статья применяется к трудовой выгоде, полученной от опциона на акции, предоставленного работнику, независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо отличать эту трудовую выгоду от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при реализации опциона. Настоящая статья, а не статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной от самого опциона, до тех пор, пока он не будет реализован, продан или иным образом отчужден (например, при аннулировании или приобретении работодателем или эмитентом). Однако, как только опцион реализован или отчужден, трудовая выгода считается полученной, и любой последующий прирост стоимости приобретенных акций (т.е. стоимость акций, которая накапливается после реализации) будет получен работником в его качестве инвестора-акционера и будет подпадать под действие статьи 13. Действительно, именно в момент реализации опцион, который работник получил от своей работы, прекращает свое существование, и получатель приобретает статус акционера (и обычно инвестирует средства для этого). Однако, если реализованный опцион дает работнику право приобретать акции, которые не будут безотзывно закреплены до конца периода обязательной занятости, будет уместно применять настоящую статью к увеличению стоимости, если таковое имеется, до конца требуемого периода занятости, следующего за реализацией опциона. 12.3 Тот факт, что статья не применяется к выгоде, полученной после реализации или отчуждения опциона, никоим образом не означает, что налогообложение дохода от работы согласно национальному законодательству должно происходить в момент такой реализации или отчуждения. Как уже отмечалось, статья не налагает каких-либо ограничений относительно того, когда соответствующий доход может быть обложен налогом государством источника. Таким образом, государство источника может облагать налогом соответствующий доход в момент предоставления опциона, в момент реализации (или отчуждения) опциона, в момент продажи акции или в любой другой момент. Однако государство источника может облагать налогом только выгоды, относящиеся к самому опциону, а не те, что относятся к последующему владению акциями, приобретенными при реализации этого опциона (за исключением обстоятельств, описанных в последнем предложении предыдущего пункта). 12.4 Поскольку пункт 1 должен толковаться как применимый к любой выгоде, полученной от опциона, до тех пор, пока он не будет реализован, продан или иным образом отчужден, не имеет значения, как такая выгода или любая ее часть квалифицируется для целей национального налогообложения. В результате, хотя статья будет толковаться как позволяющая государству источника облагать

налогом выгоды, возникающие до момента реализации, продажи или иного отчуждения опциона, это Государство будет решать, как облагать налогом такие выгоды, например, как доход от работы или прирост капитала. Если государство источника решит, например, наложить налог на прирост капитала на опцион, когда работник перестает быть резидентом этой страны, такой налог будет разрешен согласно статье. То же самое будет верно и для государства резидентства. Например, хотя это Государство будет иметь исключительное право налогообложения увеличения стоимости акции, полученной после реализации, поскольку это будет считаться подпадающим под действие статьи 13 Конвенции, оно вполне может решить облагать такое увеличение налогом как доход от работы, а не как прирост капитала согласно своему национальному законодательству. R (20) 12.5 Выгоды, возникающие от опциона на акции, предоставленного работнику, как правило, не будут подпадать ни под действие статьи 21, которая не применяется к доходу, охватываемому другими статьями, ни под действие статьи 18, которая применяется только к пенсиям и другим аналогичным вознаграждениям, даже если опцион реализован после прекращения работы или выхода на пенсию. 12.6 Пункт 1 позволяет государству источника облагать налогом заработную плату, жалование и другие аналогичные вознаграждения, полученные от работы, выполняемой в этом Государстве. Определение того, является ли и в какой степени опцион на акции для работников получен от работы, выполняемой в конкретном Государстве, должно производиться в каждом случае на основе всех соответствующих фактов и обстоятельств, включая договорные условия, связанные с этим опционом (например, условия, при которых предоставленный опцион может быть реализован или отчужден). Для этой цели следует соблюдать следующие общие принципы. 12.7 Первый принцип заключается в том, что, как правило, опцион на акции для работников не должен считаться относящимся к каким-либо услугам, оказанным после периода занятости, который требуется в качестве условия для получения работником права реализовать этот опцион. Таким образом, если опцион на акции предоставляется работнику при условии, что он будет оказывать трудовые услуги тому же работодателю (или ассоциированному предприятию) в течение трех лет, трудовая выгода, полученная от этого опциона, как правило, не должна относиться к услугам, выполненным после этого трехлетнего периода. 12.8 Однако при применении вышеуказанного принципа важно различать между периодом занятости, который требуется для получения права реализовать опцион на акции для работников, и периодом времени, который является всего лишь задержкой, прежде чем такой опцион может быть реализован (период блокировки). Таким образом, например, опцион, предоставленный работнику при условии, что он будет оставаться трудоустроенным у того же работодателя (или ассоциированного предприятия) в течение трех лет, может считаться полученным от услуг, выполненных в течение этих трех лет, в то время как опцион, предоставленный работнику в определенную дату без какого-либо условия последующей занятости, но который, согласно его условиям, может быть реализован только после трехлетней задержки, не должен считаться относящимся к работе, выполняемой в течение этих лет, поскольку выгода от такого опциона будет накапливаться у его получателя, даже если он уволится со своей работы сразу после получения и дождется требуемых трех лет, прежде чем реализовать его. R (20) 12.9 Также важно различать ситуацию, когда период занятости требуется в качестве условия для приобретения права реализовать опцион, т.е. для закрепления опциона, и ситуацию, когда уже закрепленный опцион может быть утрачен, если он не реализован до прекращения работы (или в течение короткого периода после). В последней ситуации выгода от опциона не должна считаться относящейся к услугам, оказанным после закрепления, поскольку работник уже получил выгоду и фактически мог ее реализовать в любое время. Условие, согласно которому закрепленный опцион может быть утрачен в случае прекращения работы, не является условием для приобретения выгоды, а скорее условием, согласно которому уже приобретенная выгода может впоследствии быть потеряна. Следующие примеры иллюстрируют это различие:

– Пример 1: 1 января года 1 работнику предоставляется опцион на акции. Приобретение опциона обусловлено продолжением работы работника у того же работодателя до 1 января года 3. Опцион, как только это условие будет выполнено, может быть реализован с 1 января года 3 до 1 января года 10 (так называемый «американский» опцион1). Однако далее предусмотрено, что любой опцион, не реализованный ранее, будет утрачен при прекращении работы. В этом примере право на реализацию этого опциона было приобретено 1 января года 3 (т.е. дата закрепления), поскольку для получения работником права реализовать опцион более не требуется дальнейший период занятости.

– Пример 2: 1 января года 1 работнику предоставляется опцион на акции. Опцион может быть реализован 1 января года 5 (так называемый «европейский» опцион). Опцион был предоставлен при условии, что он может быть реализован только 1 января года 5, если работа не прекратится до этой даты. В этом примере право на реализацию этого опциона не приобретается до 1 января года 5, что является датой реализации, поскольку занятость до этой даты требуется для приобретения права реализовать опцион (т.е. для закрепления опциона). 12.10 Существуют случаи, когда этот первый принцип может не применяться. Одним из таких случаев может быть ситуация, когда опцион на акции предоставляется работнику без каких-либо условий в момент, когда он устраивается на работу, переводится в новую страну или получает значительные новые обязанности, и в каждом случае опцион явно относится к новым функциям, которые должны быть выполнены работником в течение определенного будущего периода. В этом случае может быть уместно считать, что опцион относится к этим новым функциям, даже если право реализовать опцион приобретается до их выполнения. Существуют также случаи, когда опцион технически закреплен, но при этом опцион дает работнику право приобретать акции, которые не будут закреплены до конца периода обязательной занятости. В таких случаях может быть уместно считать, что выгода от опциона относится к услугам, оказанным за весь период между предоставлением опциона и закреплением акций. R (20) 1 При «американском» опционе на акции право на приобретение акции может быть реализовано в течение определенного периода (обычно несколько лет), тогда как при «европейском» опционе на акции это право может быть реализовано только в определенный момент (т.е. в конкретную дату). 12.11 Второй принцип заключается в том, что опцион на акции для работников должен считаться относящимся к услугам, оказанным до момента его предоставления, только в той степени, в которой такое предоставление предназначено для вознаграждения за оказание таких услуг получателем в течение определенного периода. Это имело бы место, например, если вознаграждение очевидно основано на прошлых результатах работы работника в течение определенного периода или основано на прошлых финансовых результатах работодателя и обусловлено тем, что работник был трудоустроен у работодателя или ассоциированного предприятия в течение определенного периода, к которому относятся эти финансовые результаты. Также, в некоторых случаях, могут существовать объективные доказательства, демонстрирующие, что в течение периода прошлой занятости среди участников плана опционов на акции для работников существовало обоснованное ожидание, что часть их вознаграждения за этот период будет предоставлена через план путем предоставления опционов на акции позднее. Эти доказательства могут включать, например, последовательную практику работодателя, который предоставлял аналогичные объемы опционов на акции в течение ряда лет, при условии отсутствия указаний на то, что эта практика может быть прекращена. В зависимости от других факторов, такие доказательства могут быть весьма актуальны для целей определения, относится ли и в какой степени опцион на акции к такому периоду прошлой занятости. 12.12 Если период занятости требуется для получения права реализовать опцион на акции для работника, но такое требование не применяется в определенных обстоятельствах, например, когда работа прекращается работодателем или когда работник достигает пенсионного возраста, выгода от опциона на акции должна считаться относящейся только к периоду фактически оказанных услуг, когда эти обстоятельства фактически наступили. R (20) 12.13 Наконец, могут возникать ситуации, когда одни факторы могут указывать на то, что опцион на акции для работников вознаграждает за прошлые услуги, а другие факторы, по-видимому, указывают на то, что он относится к будущим услугам. В случаях сомнений следует признать, что опционы на акции для работников обычно предоставляются в качестве стимула для будущей работы или как способ удержать ценных работников. Таким образом, опционы на акции для работников в первую очередь связаны с будущими услугами. Однако все соответствующие факты и обстоятельства должны быть учтены, прежде чем такое определение может быть сделано, и могут быть случаи, когда может быть показано, что опцион на акции связан с комбинированными конкретными периодами предыдущих и будущих услуг (например, опционы предоставляются на основании достижения работником конкретных целевых показателей производительности за предыдущий год, но они становятся реализуемыми только в том случае, если работник остается трудоустроенным еще на три года). 12.14 Если, исходя из предшествующих принципов, опцион на акции считается полученным от работы, выполняемой в более чем одном Государстве, будет необходимо

определить, какая часть выгоды от опциона на акции получена от работы, выполняемой в каждом Государстве, для целей применения Статьи и Статей 23 A и 23 Б. В таком случае трудовая выгода, относящаяся к опциону на акции, должна считаться полученной из конкретной страны пропорционально количеству дней, в течение которых работа выполнялась в этой стране, к общему количеству дней, в течение которых выполнялись трудовые услуги, от которых получен опцион на акции. Для этой цели должны учитываться только те дни занятости, которые актуальны для плана опционов на акции, например, те, в течение которых услуги оказываются тому же работодателю или другим работодателям, чья занятость будет учитываться для удовлетворения периода занятости, необходимого для приобретения права реализовать опцион. 12.15 Государства-члены могут отступать от применения вышеуказанных принципов в каждом конкретном случае (в пунктах 12.7–12.14), согласовав конкретный подход в двустороннем контексте. Например, два государства, которые преимущественно облагают налогом при реализации опциона, могут договориться, в качестве общего принципа, относить доход от опциона, который преимущественно относится к будущим услугам, к услугам, выполненным работником в этих двух Государствах между датой предоставления и датой реализации. Таким образом, в случае опционов, которые не становятся реализуемыми до тех пор, пока работник не выполнит услуги для работодателя в течение определенного периода времени, два Государства могут договориться о подходе, который относит доход от опциона к каждому Государству на основе количества дней, отработанных в каждом Государстве работником для работодателя в период между датой предоставления и датой реализации. Другим примером может быть ситуация, когда два государства, имеющие аналогичные правила налогового режима опционов на акции для работников, принимают положения, которые предоставят одному из Договаривающихся государств исключительные права налогообложения в отношении трудовой выгоды, даже если незначительная часть трудовых услуг, к которым относится опцион, была оказана в другом Государстве. Конечно, государства-члены должны проявлять осторожность при принятии таких подходов, поскольку они могут привести к двойному налогообложению или двойному неналогообложению, если часть работы выполняется в третьем Государстве, которое не применяет аналогичный подход. R (20)

Комментарий к статье 16

6. Заменить пункт 1.1 Комментария к статье 16 следующим: 1.1 Государства-члены, как правило, понимали термин «гонорары и другие аналогичные выплаты» как включающий выгоды в натуральной форме, полученные лицом в качестве члена совета директоров компании (например, опционы на акции, использование жилья или автомобиля, покрытие медицинского страхования или страхования жизни и членство в клубах).

7. Добавить следующий пункт 3.1 в Комментарий к статье 16: 3.1 Многие из вопросов, обсуждаемых в пунктах 12–12.15 Комментария к статье 15 в отношении опционов на акции (stock-options), предоставляемых работникам, также возникнут в случае опционов на акции, предоставляемых членам совета директоров компаний. В той мере, в какой опционы на акции предоставляются резиденту Договаривающегося государства в качестве члена совета директоров компании, которая является резидентом другого Государства, это другое Государство будет иметь право облагать налогом ту часть выгоды от опциона на акции, которая представляет собой вознаграждение директору или аналогичный платеж (см. пункт 1.1 выше), даже если налог взимается позднее, когда это лицо уже не является членом этого совета. Хотя статья применяется к выгоде, полученной от опциона на акции, предоставленного члену совета директоров, независимо от того, когда эта выгода облагается налогом, необходимо отличать эту выгоду от прироста капитала, который может быть получен от отчуждения акций, приобретенных при исполнении опциона. Настоящая статья, а не статья 13, будет применяться к любой выгоде, полученной от самого опциона, до его исполнения, продажи или иного отчуждения (например, при аннулировании или приобретении компанией или эмитентом). Однако, как только опцион исполнен или отчужден, выгода, облагаемая налогом в соответствии с настоящей статьей, реализована, и любой последующий прирост стоимости приобретенных акций (т.е. стоимость акций, которая накапливается после исполнения) будет получен членом совета директоров в его качестве инвестора-акционера и будет регулироваться статьей 13. Действительно, именно в

момент исполнения опцион, который директор получил в своем качестве такового, исчезает, и получатель приобретает статус акционера (и обычно инвестирует средства для этого). R (20) Комментарий к статьям 23 A и 23 B

8. Добавить следующие пункты 4.1–4.3 в Комментарий к статьям 23 A и 23 B: 4.1 Однако статья 4 регулирует только случаи одновременной полной налоговой обязанности. Таким образом, конфликт в случае a) может быть не разрешен, если один и тот же вид дохода подлежит полной налоговой обязанности двух стран, но в разное время. Следующий пример иллюстрирует эту проблему. Предположим, что резидент Государства R1 получает налогооблагаемую выгоду от опциона на акции работника, который предоставлен этому лицу. Государство R1 облагает эту выгоду налогом в момент предоставления опциона. Впоследствии лицо становится резидентом Государства R2, которое облагает выгоду налогом в момент ее последующего исполнения. В этом случае лицо облагается налогом каждым Государством в то время, когда оно является резидентом этого Государства.

и статья 4 не регулирует этот вопрос, поскольку отсутствует одновременное резидентство в двух Государствах. 4.2 Конфликт в этой ситуации будет сведен к случаю b) и разрешен соответствующим образом в той степени, в какой услуги по найму, к которым относится опцион, были оказаны в одном из Договаривающихся государств, с тем чтобы это Государство могло облагать их налогом в соответствии со статьей 15, поскольку оно является Государством, где осуществляется соответствующая трудовая деятельность. Действительно, в таком случае Государство, в котором были оказаны услуги, будет являться государством источника для целей устранения двойного налогообложения другим Государством. Не имеет значения, что первое Государство не взимает налог одновременно (см. пункт 32.8). Также не имеет значения, что другое Государство считает, что оно взимает налог как государство резидентства, а не как государство источника (см. последнее предложение пункта 8). 4.3 Однако, если соответствующие услуги по найму не были оказаны ни в одном из Государств, конфликт не будет являться конфликтом двойного налогообложения по принципу источник-резидентство. Процедура взаимного согласования (MAP) могла бы быть использована для разрешения такого случая. Одним из возможных оснований для разрешения этого случая могло бы быть соглашение компетентных органов двух Государств о том, что каждое Государство должно предоставить устранение в отношении налога по принципу резидентства, который был взиман другим Государством с той части выгоды, которая относится к услугам, оказанным в течение периода, когда работник был резидентом этого другого Государства. Таким образом, в вышеуказанном примере, если соответствующие услуги были оказаны в третьем Государстве до того, как лицо стало резидентом Государства R2, было бы логично, чтобы компетентный орган Государства R2 согласился предоставить устранение (либо посредством метода кредита, либо метода освобождения) в отношении налога Государства R1, который был взиман с части выгоды от найма, относящейся к услугам, оказанным в третьем Государстве, поскольку в момент оказания этих услуг налогоплательщик был резидентом Государства R1, а не Государства R2 для целей конвенции между этими двумя Государствами. R (20)

9. Добавить следующий пункт 32.8 и предшествующий заголовок в Комментарий к статьям 23 A и 23 B: F. Расхождение во времени (Timing Mismatch) 32.8 Положения Конвенции, которые позволяют государству источника облагать налогом определенные виды дохода или капитала, не содержат каких-либо ограничений относительно того, когда такой налог должен быть взиман (см., например, пункт 2.2 Комментария к статье 15). Поскольку обе статьи 23 A и 23 B требуют предоставления устранения, если вид дохода или капитала может облагаться налогом государством источника в соответствии с положениями Конвенции, из этого следует, что такое устранение должно быть предоставлено независимо от того, когда налог взимается государством источника.

Государство резидентства должно, следовательно, предоставить устранение двойного налогообложения посредством метода кредита или метода освобождения в отношении такого вида дохода или капитала, даже если государство источника облагает его налогом в более раннем или позднем году. Однако некоторые Государства не следуют формулировкам статей 23 A или 23 B в

своих двусторонних конвенциях и связывают устранение двойного налогообложения, которое они предоставляют в соответствии с налоговыми конвенциями, с тем, что предусмотрено их внутренним законодательством. Однако от этих стран ожидается, что они будут искать другие пути (например, процедуру взаимного согласования), чтобы устранить двойное налогообложение, которое в противном случае может возникнуть в случаях, когда государство источника взимает налог в другом налоговом году.

R (20)

Совершенствование разрешения споров по налоговым соглашениям (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 30 января 2007 г.)

Оглавление

Введение ..... **R(21)-2**

A. Арбитраж по неразрешенным вопросам в рамках дела о взаимном соглашении . . R(21)-3

Предлагаемый пункт ..... **R(21)-5**

Предлагаемый Комментарий к новому пункту ..... **R(21)-6**

ПРИЛОЖЕНИЕ. Образец взаимного соглашения об арбитраже ..... **R(21)-15**

B. Другие предлагаемые изменения к Комментарию к статье 25

Модельной налоговой конвенции ОЭСР ..... **R(21)-34**

1. Ограничения по срокам ..... **R(21)-34**

2. Вероятность налогообложения не в соответствии

с Конвенцией ..... **R(21)-37**

3. Отказ в доступе к MAP ..... **R(21)-40**

4. Приостановление взимания налога ..... **R(21)-42**

5. Приостановление или освобождение от процентов и пеней ..... **R(21)-45**

6. MAP и соответствующие корректировки ..... **R(21)-46**

7. Взаимосвязь между внутренним законодательством и MAP ..... **R(21)-47**

8. Сфера применения пункта 3 статьи 25 ..... **R(21)-50**

C. Последующая работа по другим предложениям Доклада о ходе работы 2004 года ..... **R(21)-53**

1. Руководство по эффективной процедуре взаимного согласования ..... **R(21)-53**

2. Система отчетности MAP ..... **R(21)-53**

3. Частичное устранение двойного налогообложения ..... **R(21)-54**

4. Последовательность, конкурентоспособность и недискриминация . . . . R(21)-54 R (21)

5. Вторичные корректировки ..... **R(21)-55**

6. Треугольные случаи ..... **R(21)-55**

ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Последующая работа по предложениям, включенным в Доклад о ходе работы 2004 года ..... **R(21)-56**

ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Статистика программы MAP за [2006] год ..... **R(21)-63**

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ВВЕДЕНИЕ

1. 27 июля 2004 г. Комитет ОЭСР по налоговым вопросам опубликовал доклад о ходе своей работы по совершенствованию разрешения трансграничных налоговых споров. Доклад, озаглавленный «Совершенствование процесса разрешения международных налоговых споров»1, включал 31 предложение, направленное на совершенствование способов разрешения споров по налоговым соглашениям посредством процедуры взаимного согласования.

2. Ряд этих предложений был направлен налоговым администрациям. Некоторые из них были нацелены на обеспечение большей прозрачности путем распространения информации отдельных стран относительно организации функций компетентных органов и процедур, которым следует придерживаться в случаях взаимного согласования. В результате работы по этим предложениям

такая информация теперь доступна на веб-сайте ОЭСР, который включает периодически обновляемый список «страновых профилей по процедуре взаимного согласования» как для стран ОЭСР, так и для стран, не входящих в ОЭСР.2

3. Другие предложения требовали дополнительной работы. Записка под названием «Предложения по совершенствованию механизмов разрешения споров по налоговым соглашениям», которая была опубликована в качестве проекта для публичного обсуждения («Проект для публичного обсуждения») 1 февраля 2006 г., представила результаты этой последующей работы. Она включала различные проекты изменений к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, касающиеся, главным образом, добавления арбитражного процесса для разрешения разногласий, возникающих в ходе процедуры взаимного согласования, а также предложение по разработке онлайн-Руководства по эффективной процедуре взаимного согласования.

4. Был получен ряд письменных комментариев по Проекту для публичного обсуждения. Кроме того, 13 марта 2006 г. в Токио состоялась публичная консультационная встреча, в которой приняли участие более 150 человек. В результате этих комментариев и встречи был внесен ряд изменений в предлагаемые поправки к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которые были включены в Проект для публичного обсуждения R (21). Эти изменения отражены в настоящей записке, которая была одобрена Комитетом по налоговым вопросам 30 января 2007 г.

5. Раздел A настоящей записки включает пересмотренную версию предложения о добавлении в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР арбитражного процесса для урегулирования неразрешенных вопросов, которые препятствуют компетентным органам достичь взаимного соглашения. В ряде письменных комментариев и в ходе публичной консультационной встречи в марте 2006 г. взаимодействие между предлагаемым арбитражным процессом и внутренними правовыми средствами защиты было одной из основных тем. Представители деловых кругов выразили обеспокоенность относительно предложения о том, что от внутренних правовых средств защиты придется отказаться, чтобы неразрешенные вопросы могли быть переданы на арбитраж. В ответ на эти комментарии Комитет изменил свое предложение и решил, что лицо, подающее запрос на арбитраж (или любое лицо, затрагиваемое делом), не будет обязано отказываться от прав на

внутренние средства правовой защиты в качестве условия для запроса арбитража. Изменения, внесенные в предыдущую версию раздела A, в основном предназначены для реализации этого варианта.

6. Раздел B включает немного пересмотренную версию изменений к Комментарию к статье 25, которые касаются предложений, включенных в Доклад о ходе работы 2004 года, и которые затрагивали различные вопросы, которые могут возникнуть в ходе процедуры взаимного согласования.

7. Изменения к Модельной налоговой конвенции, включенные в разделы A и B, теперь будут включены в следующее обновление Модели, которое будет опубликовано в 2008 году.

8. Раздел C посвящен последующей работе по другим предложениям Доклада о ходе работы 2004 года. В нем упоминается онлайн-Руководство по эффективной процедуре взаимного согласования («MEMAP»), которое было разработано в ответ на ряд предложений Доклада о ходе работы 2004 года. Это руководство объясняет различные этапы процедуры взаимного согласования, обсуждает различные вопросы, связанные с этой процедурой, и, при необходимости, описывает лучшие практики. Оно доступно по адресу www.oecd.org/ctp/memap и будет периодически обновляться для отражения новых событий. Раздел C также включает систему отчетности для дел MAP, которую Комитет намерен использовать для сбора и публикации статистической информации по делам MAP.

9. В Приложении 1 перечислены все предложения, включенные в Доклад о ходе работы 2004 года, и, в случаях, когда требовалась последующая работа, даются ссылки на ту часть настоящего доклада, которая описывает, как предложение было впоследствии рассмотрено. Приложение 2 включает систему отчетности, упомянутую в разделе C.

A. АРБИТРАЖ ПО НЕРАЗРЕШЕННЫМ ВОПРОСАМ В РАМКАХ ДЕЛА О ВЗАИМНОМ СОГЛАШЕНИИ

10. Существующая процедура взаимного согласования («MAP») представляет собой в целом R (21) эффективный и действенный метод разрешения международных налоговых споров. Однако неизбежно возникнут случаи, когда MAP не сможет достичь удовлетворительного результата. Эти случаи обычно возникают, когда вовлеченные страны не могут договориться в конкретной ситуации о том, что налогообложение обоими Государствами соответствует договору. Поскольку MAP в ее нынешней структуре не требует от стран достижения общего понимания договора, а лишь того, чтобы они стремились к согласию, результатом может быть неустраненное двойное налогообложение или «налогообложение не в соответствии с Конвенцией» в тех случаях, когда страны не могут договориться.

11. Неспособность текущей MAP обеспечить все возможные шаги для содействия окончательному разрешению вопросов, возникающих в соответствии с договорами, была отмечена как представителями частного сектора, так и налоговыми органами как одно из главных

препятствий для обеспечения эффективной MAP. Это заставляет налогоплательщиков колебаться в принятии ресурсных обязательств для вступления в MAP и, аналогичным образом, не стимулирует компетентные органы предпринимать все необходимые шаги для обеспечения быстрого разрешения рассматриваемых вопросов.

12. Таким образом, процедура взаимного согласования (MAP) может быть улучшена путем дополнения ее дополнительными методами разрешения споров, которые могут помочь в разрешении вопросов, препятствовавших странам достичь соглашения в рамках MAP. Таким образом, международные налоговые споры будут, по возможности, разрешаться окончательным, принципиальным, справедливым и объективным образом как для стран, так и для соответствующих налогоплательщиков. Сокращение числа неурегулированных трансграничных налоговых споров таким образом является, безусловно, важной целью. Однако обращение к этим методам должно быть неотъемлемой частью процедуры взаимного согласования и не должно представлять собой альтернативный путь решения налоговых договорных споров между Государствами, что могло бы подорвать эффективность процедуры взаимного согласования. Эти методы направлены на то, чтобы компетентные органы могли предложить налогоплательщику согласованное решение по представленному им делу. С другой стороны, если компетентные органы способны разрешить свои разногласия относительно применения договора без обращения к дополнительным методам, в таком случае отпадает необходимость в применении таких методов.

13. Эти дополнительные методы могут сделать саму процедуру взаимного согласования (MAP) более эффективной даже в тех случаях, когда обращение к этим методам не требуется. Само существование этих методов может стимулировать более широкое использование MAP, поскольку как правительства, так и налогоплательщики изначально будут знать, что время и усилия, вложенные в MAP, скорее всего, приведут к удовлетворительному результату. Кроме того, у правительств будет стимул обеспечивать эффективное проведение MAP, чтобы избежать необходимости последующих дополнительных процедур. Кроме того, внедрение дополнительных методов разрешения споров снизит вероятность дорогостоящих, трудоемких и, возможно, R (21) противоречивых внутренних судебных разбирательств.

14. По этим причинам в Отчете о ходе работы за 2004 г. было указано, что следует разработать предложение, касающееся обязательного разрешения неурегулированных вопросов MAP. В результате работы над этим предложением Комитет пришел к выводу, что нижеследующий дополнительный пункт (вместе с Комментарием к нему и приложением) должен быть добавлен в Статью 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР для обеспечения арбитражного рассмотрения неурегулированных вопросов, которые препятствуют компетентным органам достичь соглашения по делу MAP в течение 2 лет.

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ПО НАЛОГОВЫМ ДОГОВОРАМ

Предлагаемый пункт

15. Ниже приводится пересмотренная версия предлагаемого нового пункта, который был включен в Публичный проект для обсуждения от 1 февраля 2006 г. Изменения в пункте в основном отражают решение не требовать отказа от внутренних средств правовой защиты в качестве условия для инициирования арбитражного процесса. Добавить следующий новый пункт 5 к Статье 25:

5. Если:

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

b) компетентные органы не могут достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства, любые неурегулированные вопросы, вытекающие из дела, подлежат передаче в арбитраж, если лицо этого запрашивает. Однако эти неурегулированные вопросы не подлежат передаче в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которое реализует арбитражное решение, такое решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств и подлежит исполнению, невзирая на любые сроки давности, предусмотренные внутренним законодательством этих Государств. Компетентные органы Договаривающихся государств по взаимному соглашению определяют порядок применения настоящего пункта.1

[Текст сноски, которая должна быть на той же странице:] R (21) 1 В некоторых Государствах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать тип разрешения споров, предусмотренный в настоящем пункте. Кроме того, некоторые Государства могут пожелать включить настоящий пункт только в договоры с определенными Государствами. По этим причинам настоящий пункт следует включать в Конвенцию только в тех случаях, когда каждое Государство приходит к выводу о целесообразности этого, исходя из факторов, описанных в пункте 47 Комментария к этому пункту. Однако, как упоминается в пункте 54 этого Комментария, другие Государства могут быть готовы согласиться исключить из пункта условие о том, что вопросы не могут быть переданы в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено одним из их судов или административных трибуналов.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Предлагаемый Комментарий к новому пункту

16. Ниже приводится пересмотренная версия Комментария к новому пункту (другие вытекающие изменения в Комментарии будут внесены, когда следующие пункты будут включены в Модельную налоговую конвенцию). Заменить пункты 45–48 Комментария к Статье 25 и предшествующий им заголовок следующим новым заголовком и пунктами 45–69 (и перенумеровать существующие пункты 49–54 как пункты 70–75. IV Заключительные замечания

45. В целом процедура взаимного согласования оказалась удовлетворительной. Практика заключения договоров показывает, что Статья 25, как правило, представляла собой максимум, который Договаривающиеся государства были готовы принять. Однако необходимо признать, что это положение еще не полностью удовлетворительно с точки зрения налогоплательщика. Это связано с тем, что компетентные органы обязаны только искать решение, а не находить его (ср. пункт 26 выше). Заключение взаимного соглашения в значительной степени зависит от полномочий по достижению компромисса, которые внутреннее законодательство предоставляет компетентным органам. Таким образом, если конвенция толкуется или применяется по-разному в двух Договаривающихся государствах, и если компетентные органы не могут договориться о совместном решении в рамках процедуры взаимного согласования, двойное налогообложение все еще возможно, хотя это противоречит смыслу и цели конвенции, направленной на избежание двойного налогообложения.

46. Эту ситуацию трудно избежать, не выходя за рамки процедуры взаимного согласования. Первый подход к решению мог бы заключаться в запросе консультативного заключения: два Договаривающихся государства согласились бы запросить мнение беспристрастной третьей стороны, хотя окончательное решение по-прежнему оставалось бы за Государствами.

47. Положения, включенные в настоящую Конвенцию, а также соответствующий R (21) Комментарий, являются результатом тесной совместной международной работы в рамках Комитета по налоговым вопросам. Одной из непосредственных возможностей было бы обратиться

к Комитету по налоговым вопросам за заключением относительно правильного толкования положений в случаях возникновения особых трудностей в толковании отдельных моментов. Такая практика, которая соответствовала бы мандату и целям Комитета по налоговым вопросам, могла бы внести ценный вклад в достижение желаемого единообразия в применении положений.

48. Другим решением является арбитраж. Это решение было принято государствами-членами Европейских Сообществ посредством их многосторонней Арбитражной конвенции, которая была подписана 23 июля 1990 г. и предусматривает, что определенные случаи двойного налогообложения

которые не были разрешены в рамках процедуры взаимного согласования, должны быть переданы на арбитражное разбирательство. Также некоторые недавние двусторонние конвенции предусматривают, что Договаривающиеся государства могут договориться о передаче неурегулированных разногласий на арбитраж.

Пункт 5

45. Настоящий пункт предусматривает, что в случаях, когда компетентные органы не могут достичь соглашения в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет, неурегулированные вопросы будут по запросу лица, представившего дело, разрешаться посредством арбитражного процесса. Этот процесс не зависит от предварительного разрешения компетентных органов: как только будут выполнены необходимые процедурные требования, неурегулированные вопросы, препятствующие заключению взаимного соглашения, должны быть переданы в арбитраж.

46. Арбитражный процесс, предусмотренный пунктом, не является альтернативным или дополнительным средством правовой защиты: если компетентные органы достигли соглашения, которое не оставляет никаких неурегулированных вопросов относительно применения Конвенции, то нет неурегулированных вопросов, которые могли бы быть переданы в арбитраж, даже если лицо, подавшее запрос на взаимное соглашение, не считает, что соглашение, достигнутое компетентными органами, обеспечивает правильное решение по делу. Таким образом, пункт является расширением процедуры взаимного согласования, которое служит повышению эффективности этой процедуры путем обеспечения того, что в случаях, когда компетентные органы не могут достичь соглашения по одному или нескольким вопросам, препятствующим разрешению дела, разрешение дела все еще будет возможно путем передачи этих вопросов в арбитраж. Таким образом, в соответствии с пунктом, разрешение дела по-прежнему достигается посредством процедуры взаимного согласования, в то время как разрешение конкретного вопроса, препятствующего достижению соглашения по делу, осуществляется посредством арбитражного процесса. Это отличает процесс, установленный в пункте 5, от других форм коммерческого R (21) или государственно-частного арбитража, где юрисдикция арбитражной коллегии распространяется на разрешение всего дела.

47. Признается, однако, что в некоторых Государствах национальное законодательство, политика или административные соображения могут не допускать или не оправдывать тип арбитражного процесса, предусмотренный в настоящем пункте. Например, могут существовать конституционные барьеры, препятствующие арбитрам принимать решения по налоговым вопросам. Кроме того, некоторые страны могут иметь возможность включать настоящий пункт только в договоры с определенными Государствами. По этим причинам пункт следует включать в Конвенцию только в тех случаях, когда каждое Государство приходит к выводу, что процесс способен к эффективной реализации.

48. Кроме того, некоторые Государства могут пожелать включить пункт 5, но ограничить его применение более узким кругом дел. Например, доступ к арбитражу может быть ограничен делами, затрагивающими вопросы, которые носят преимущественно фактический характер. Также возможно предусмотреть, что арбитраж будет всегда доступен для вопросов, возникающих в определенных категориях дел, например, в весьма фактических делах, таких как те, что связаны с трансфертным ценообразованием или вопросом существования постоянного представительства (ПП), при этом распространяя арбитраж на другие вопросы в индивидуальном порядке.

49. Государства, являющиеся членами Европейского союза, должны координировать сферу применения пункта 5 со своими обязательствами по Европейской арбитражной конвенции.

50. Налогоплательщик должен иметь возможность запрашивать арбитраж по неурегулированным вопросам во всех делах, рассматриваемых в рамках процедуры взаимного согласования, которые были представлены в соответствии с пунктом 1 на основании того, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для лица к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции. Если процедура взаимного согласования недоступна, например, из-за наличия серьезных нарушений, влекущих значительные штрафы (см. пункт 18.5), очевидно, что пункт 5 не применим.

51. Если два Договаривающихся государства, которые не включили данный пункт в свою Конвенцию, желают реализовать арбитражный процесс для общего применения или для рассмотрения конкретного дела, они все еще могут сделать это по взаимному соглашению. В таком случае компетентные органы могут заключить взаимное соглашение в соответствии с типовой формулировкой, представленной в приложении, к которой они добавят следующий первый пункт:

1. Если: R (21)

a) в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 Конвенции, лицо представило дело компетентному органу Договаривающегося государства на основании того, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, и

b) компетентные органы не могут достичь соглашения для разрешения этого дела в соответствии с пунктом 2 Статьи в течение двух лет с даты представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства, любые неурегулированные вопросы, вытекающие из дела, подлежат передаче в арбитраж в соответствии со следующими пунктами, если лицо этого запрашивает. Однако эти неурегулированные вопросы не подлежат передаче в арбитраж, если решение по этим вопросам уже было вынесено судом или административным трибуналом любого из Государств. Если лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, которое реализует арбитражное решение, компетентные органы настоящим соглашаются считать себя связанными арбитражным решением и разрешить дело в соответствии с пунктом 2 Статьи 25 на основе этого решения. Это соглашение далее будет регулировать различные структурные и процедурные вопросы, обсуждаемые в приложении. Хотя компетентные органы таким образом будут связаны таким процессом, такое соглашение будет предоставляться как часть процедуры взаимного согласования и, следовательно, будет действовать только до тех пор, пока компетентные органы продолжают соглашаться следовать этому процессу для разрешения дел, которые они не смогли разрешить с помощью традиционной процедуры взаимного согласования.

52. Пункт 5 предусматривает, что лицо, представившее дело компетентному органу Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 на основании того, что действия одного или обоих Договаривающихся государств привели для этого лица к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, может запросить передачу любых неурегулированных вопросов, вытекающих из дела, в арбитраж. Этот запрос может быть сделан в любое время по истечении двухлетнего периода, который начинается с момента представления дела компетентному органу другого Договаривающегося государства. Таким образом, обращение к арбитражу не является автоматическим; лицо, представившее дело, может предпочесть подождать по истечении двухлетнего периода (например, чтобы дать компетентным органам больше времени для разрешения дела в соответствии с пунктом 2) или просто не продолжать дело. Государства вправе предусмотреть, что в определенных обстоятельствах до подачи запроса потребуется более длительный период времени. R (21)

53. В соответствии с пунктом 2 Статьи 25 компетентные органы должны стремиться разрешить дело, представленное в соответствии с пунктом 1, с целью избежания налогообложения не в соответствии с Конвенцией. Для целей пункта 5 дело, следовательно, не должно считаться разрешенным до тех пор, пока существует хотя бы один вопрос, по которому компетентные органы расходятся во мнениях и который, по мнению одного из компетентных органов, указывает

на наличие налогообложения не в соответствии с Конвенцией. Поэтому один из компетентных органов не может в одностороннем порядке решить, что такое дело закрыто, и что заинтересованное лицо не может запрашивать арбитраж по неурегулированным вопросам; аналогично, два компетентных органа не могут считать, что дело разрешено, и отказать в запросе на арбитраж, если все еще остаются неурегулированные вопросы, которые препятствуют им согласиться с тем, что налогообложения не в соответствии с Конвенцией не было. Однако, если два компетентных органа согласны, что налогообложение обоими Государствами осуществлялось в соответствии с Конвенцией, то неурегулированных вопросов нет, и дело может считаться разрешенным, даже в случае, если может иметь место двойное налогообложение, которое не рассматривается положениями Конвенции.

54. Арбитражный процесс доступен только в тех случаях, когда лицо считает, что налогообложение не в соответствии с положениями Конвенции фактически явилось результатом действий одного или обоих Договаривающихся государств; однако он недоступен в случаях, когда утверждается, что такое налогообложение в конечном итоге явится результатом таких действий, даже если последние случаи могут быть представлены компетентным органам в соответствии с пунктом 1 Статьи (см. пункт 52 выше). Для этой цели налогообложение должно считаться результатом действий одного или обоих Договаривающихся государств, как только, например, налог был уплачен, начислен или иным образом определен, или даже в случаях, когда налогоплательщик официально уведомлен налоговыми органами о намерении обложить его налогом на определенный элемент дохода.

55. В текущей редакции, пункт 5 предусматривает арбитраж только по неразрешенным вопросам, возникающим из запроса, сделанного в соответствии с пунктом 1 данной Статьи. Государства, желающие расширить сферу применения данного пункта, чтобы охватить также случаи процедуры взаимного согласования (MAP), возникающие в соответствии с пунктом 3 Статьи, могут это сделать. В некоторых случаях, дело, требующее процедуры взаимного согласования (MAP), может возникнуть из других конкретных положений договора, таких как подпункт 2 d) Статьи 4. В соответствии с этим подпунктом, компетентные органы (competent authorities) в определенных случаях должны урегулировать путем взаимного соглашения вопрос о статусе физического лица, являющегося резидентом (resident) обоих Договаривающихся государств (Contracting States). Как указано в пункте 20 Комментария к Статье 4, такие случаи должны быть R (21) разрешены в соответствии с процедурой, установленной в Статье 25. Если компетентные органы не достигают соглашения по такому делу, и это приводит к налогообложению не в соответствии с Конвенцией (Модельной конвенцией), (согласно которой физическое лицо должно быть резидентом только одного Государства для целей Конвенции), дело налогоплательщика подпадает под пункт 1 Статьи 25, и, следовательно, пункт 5 применим.

56. В некоторых Государствах компетентные органы могут иметь возможность отклоняться от судебного решения по конкретному вопросу, возникающему из дела, представленного компетентным органам. Поэтому эти Государства должны иметь возможность опустить второе предложение этого пункта.

57. Представление дела компетентному органу другого Государства, которое является началом двухлетнего периода, упомянутого в разделе

данном пункте, может быть осуществлено лицом, которое представило дело компетентному органу первого Государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25 (например, путем представления дела компетентному органу другого Государства одновременно или позднее) или компетентным органом первого Государства, который свяжется с компетентным органом другого Государства в соответствии с пунктом 2, если сам не сможет прийти к удовлетворительному решению по делу. Для целей определения начала двухлетнего периода дело будет считаться представленным компетентному органу другого Государства только в том случае, если этому компетентному органу была представлена достаточная информация, позволяющая ему решить, является ли возражение, лежащее в основе дела, обоснованным. Взаимное соглашение, предусматривающее порядок применения пункта 5 (см. приложение), должно указывать, какой тип информации обычно будет достаточным для этой цели.

58. Данный пункт также рассматривает взаимосвязь между арбитражным процессом и правами на внутренние средства правовой защиты. Для того чтобы арбитражный процесс был эффективным и чтобы избежать риска противоречивых решений, лицу не должно быть разрешено осуществлять арбитражный процесс, если вопросы, переданные на арбитраж, уже были разрешены в рамках внутреннего судебного процесса любого из Государств (что означает, что любой суд или административный трибунал одного из Договаривающихся государств уже вынес решение, которое касается этих вопросов и применяется к этому лицу). Это согласуется с подходом, принятым большинством стран в отношении процедуры взаимного согласования (MAP) и согласно которому:

a) Лицо не может одновременно осуществлять процедуру взаимного согласования (MAP) и использовать внутренние средства правовой защиты. Если внутренние средства правовой защиты все еще доступны, компетентные органы, как правило, либо потребуют от налогоплательщика согласия на приостановку этих средств, либо, если налогоплательщик не согласен, отложат процедуру взаимного согласования (MAP) до тех пор, пока эти средства не будут исчерпаны. R (21)

b) Если процедура взаимного согласования (MAP) сначала осуществляется и достигнуто взаимное соглашение, налогоплательщику и другим лицам, непосредственно затронутым делом, предлагается возможность отклонить соглашение и использовать внутренние средства правовой защиты, которые были приостановлены; наоборот, если эти лица предпочитают, чтобы соглашение применялось, им придется отказаться от осуществления внутренних средств правовой защиты в отношении вопросов, охватываемых соглашением.

c) Если внутренние средства правовой защиты сначала используются и исчерпаны в Государстве, лицо может осуществлять процедуру взаимного согласования (MAP) только для того, чтобы получить устранение (relief) двойного налогообложения (double taxation) в

другом Государстве. Действительно, после того как по конкретному делу было вынесено юридическое решение, большинство стран считают, что невозможно отменить это решение посредством процедуры взаимного согласования (MAP), и поэтому ограничивают последующее применение процедуры взаимного согласования (MAP) попыткой получения устранения (relief) в другом Государстве. Те же общие принципы должны быть применимы в случае процедуры взаимного согласования (MAP), которая будет включать один или несколько вопросов, переданных на арбитраж. Было бы нецелесообразно передавать вопрос на арбитраж, если заранее известно, что одна из стран ограничена в том, какой ответ она может дать на арбитражное решение. Однако это не было бы так, если бы страна могла в процедуре взаимного согласования (MAP) отклоняться от судебного решения (см. пункт 56), и в этом случае пункт 5 мог бы быть соответствующим образом скорректирован.

59. Второй вопрос касается взаимосвязи между существующими внутренними средствами правовой защиты и арбитражем в случаях, когда налогоплательщик не использовал (или не исчерпал) эти средства правовой защиты. В таком случае подход, который был бы наиболее последовательным с базовой структурой процедуры взаимного согласования (MAP), заключался бы в применении тех же общих принципов при участии арбитража. Таким образом, средства правовой защиты были бы приостановлены до завершения процедуры взаимного согласования (MAP), включающей арбитраж по вопросам, которые компетентные органы не могут разрешить, и предварительное взаимное соглашение было бы достигнуто на основе этого решения. Как и в других случаях процедуры взаимного согласования (MAP), это соглашение затем было бы представлено налогоплательщику, который должен был бы выбрать: принять соглашение, что потребовало бы отказа от любых оставшихся внутренних средств правовой защиты, или отклонить соглашение, чтобы использовать эти средства.

60. Этот подход соответствует характеру арбитражного процесса R (21), изложенного в пункте 5. Цель этого процесса заключается в том, чтобы позволить компетентным органам прийти к заключению по неразрешенным вопросам, которые препятствуют достижению соглашения. Когда это соглашение достигается с помощью арбитража, существенный характер взаимного соглашения остается неизменным.

61. В некоторых случаях такой подход будет означать, что сторонам придется затратить время и ресурсы на арбитражный процесс, который приведет к взаимному соглашению, не принятому налогоплательщиком. Однако на практике опыт показывает, что очень мало случаев, когда налогоплательщик отказывается от взаимного соглашения, чтобы прибегнуть к внутренним средствам правовой защиты. Кроме того, в этих редких случаях можно было бы ожидать, что внутренние суды или административные трибуналы примут к сведению тот факт, что

налогоплательщику было предложено административное решение его дела, которое было бы обязательным для обоих Государств.

62. В некоторых Государствах неразрешенные вопросы между компетентными органами могут быть переданы на арбитраж только в том случае, если внутренние средства правовой защиты больше не доступны. Для реализации арбитражного подхода эти Государства могли бы рассмотреть альтернативный подход, требующий от лица отказа от права на использование внутренних средств правовой защиты до начала арбитража. Это можно было бы сделать, заменив второе предложение пункта следующим: «эти неразрешенные вопросы, однако, не передаются на арбитраж, если какое-либо лицо, непосредственно затронутое делом, все еще имеет право, согласно внутреннему законодательству любого из Государств, на рассмотрение этих вопросов судами или административными трибуналами этого Государства, или если решение по этим вопросам уже было вынесено таким судом или административным трибуналом». Чтобы избежать ситуации, когда от налогоплательщика требовался бы отказ от внутренних средств правовой защиты без каких-либо гарантий относительно исхода дела, было бы важно также изменить пункт, включив механизм, который гарантировал бы, например, что двойное налогообложение (double taxation) будет фактически устранено. Кроме того, поскольку налогоплательщик тогда откажется от права быть заслушанным внутренними судами, пункт также должен быть изменен, чтобы гарантировать предоставление налогоплательщику достаточных правовых гарантий в отношении его участия в арбитражном процессе, чтобы соответствовать требованиям, которые могут существовать в соответствии с внутренним законодательством для того, чтобы такой отказ был приемлемым в рамках применимой правовой системы (например, в некоторых странах такой отказ может быть неэффективным, если лицу не будет гарантировано право быть заслушанным устно во время арбитража).

63. Пункт 5 предусматривает, что, если лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, реализующее арбитражное решение, это решение является обязательным для обоих Государств. Таким образом, налогообложение любого лица, непосредственно затронутого делом, должно будет соответствовать решению, достигнутому по вопросам, переданным на R (21) арбитраж, а решения, достигнутые в арбитражном процессе, будут отражены во взаимном соглашении, которое будет представлено этим лицам.

64. Как отмечалось в подпункте 58 b) выше, если взаимное соглашение достигается до того, как были исчерпаны внутренние средства правовой защиты, компетентные органы, как правило, требуют, в качестве условия для применения соглашения, чтобы затронутые лица отказались от осуществления внутренних средств правовой защиты, которые могут все еще существовать в отношении вопросов, охватываемых соглашением. Без такого отказа последующее судебное решение действительно могло бы помешать компетентным органам применять соглашение. Таким образом, для целей пункта 5, если лицо, которому было представлено взаимное соглашение (в рамках

ОЭСР), реализующее арбитражное решение, не соглашается отказаться от осуществления внутренних средств правовой защиты, это лицо должно считаться не принявшим это соглашение.

65. Арбитражное решение является обязательным только в отношении конкретных вопросов, переданных на арбитраж. Хотя ничто не помешало бы компетентным органам разрешать другие аналогичные дела (включая дела, затрагивающие одних и тех же лиц, но разные налоговые периоды) на основе этого решения, такой обязанности нет, и поэтому каждое Государство имеет право применять иной подход для разрешения этих других дел.

66. Некоторые Государства могут пожелать разрешить компетентным органам отклоняться от арбитражного решения при условии, что они смогут договориться о другом решении (это,

например, разрешено в соответствии со Статьей 12 Арбитражной конвенции ЕС). Государства, желающие это сделать, могут изменить третье предложение пункта следующим образом: [...] Если только лицо, непосредственно затронутое делом, не принимает взаимное соглашение, реализующее арбитражное решение, или компетентные органы и лица, непосредственно затронутые делом, не договорились о другом решении в течение шести месяцев после того, как решение было им сообщено, арбитражное решение является обязательным для обоих Государств и подлежит исполнению независимо от любых сроков, установленных внутренним законодательством этих Государств.

67. Последнее предложение пункта оставляет порядок применения арбитражного процесса для урегулирования путем взаимного соглашения. Некоторые аспекты также могут быть охвачены в самой Статье, протоколе или посредством обмена дипломатическими нотами. Независимо от формы соглашения, оно должно устанавливать структурные и процедурные правила, подлежащие соблюдению при применении пункта, принимая во внимание требование пункта о том, что арбитражное решение является обязательным для обоих Государств. R (21) В идеале такое соглашение должно быть разработано одновременно с Конвенцией, чтобы быть подписанным и применяться сразу после вступления пункта в силу. Кроме того, поскольку соглашение будет содержать детали процесса, которому необходимо следовать для передачи неразрешенных вопросов на арбитраж, важно, чтобы это соглашение было обнародовано. Образец такого соглашения приводится в приложении вместе с комментариями к процедурным правилам, которые оно предлагает.

Использование других дополнительных механизмов разрешения споров

68. Независимо от того, включен ли пункт 5 в Конвенцию или арбитражный процесс иным образом реализован с использованием процедуры, описанной в пункте 51 выше, очевидно, что дополнительные механизмы разрешения споров, помимо арбитража, могут быть реализованы на специальной основе в рамках процедуры взаимного согласования (MAP). В случае разногласий относительно относительных достоинств позиций двух компетентных органов делу может помочь прояснение вопросов посредником. В таких ситуациях посредник выслушивает позиции каждой стороны, а затем излагает свое видение сильных и слабых сторон каждой из них. Это помогает каждой стороне лучше понять свою собственную позицию и позицию другой стороны. Некоторые налоговые администрации в настоящее время успешно используют медиацию для разрешения внутренних споров, и расширение применения таких методов к процедурам взаимного согласования (MAP) могло бы быть полезным.

69. Если вопрос является чисто фактическим, дело может быть передано эксперту, чья задача будет заключаться просто в проведении необходимых фактических определений. Это часто делается в судебных процедурах, когда фактические вопросы передаются независимой стороне, которая делает фактические выводы, а затем представляет их суду. В отличие от механизма разрешения споров, установленного в пункте 5, эти процедуры не являются обязательными для сторон, но тем не менее могут быть полезны, позволяя им прийти к решению до того, как вопрос должен был бы быть передан на арбитраж в соответствии с этим пунктом.

Добавить следующее Приложение к Комментарию:

ПРИЛОЖЕНИЕ ОБРАЗЕЦ ВЗАИМНОГО СОГЛАШЕНИЯ ОБ АРБИТРАЖЕ

1. Ниже приводится образец формы соглашения, которое компетентные органы могут использовать в качестве основы для взаимного соглашения по реализации арбитражного процесса, предусмотренного в пункте 5 Статьи (см. пункт 67 выше). Пункты 2–43 ниже обсуждают различные положения соглашения и, в некоторых случаях, предлагают альтернативы. Компетентные органы, конечно, могут R (21) свободно изменять, добавлять или удалять любые положения этого образца соглашения при заключении своего двустороннего соглашения.

Взаимное соглашение о реализации пункта 5 Статьи 25 Компетентные органы [Государства A] и [Государства Б] заключили следующее взаимное соглашение для установления порядка применения арбитражного процесса, предусмотренного в пункте 5 Статьи 25 [название Конвенции], которое вступило в силу [дата вступления в силу]. Компетентные органы могут изменять или дополнять это соглашение путем обмена письмами между ними.

1. Запрос о передаче дела на арбитраж. Запрос о передаче неразрешенных вопросов, возникающих из дела процедуры взаимного согласования (MAP), на арбитраж в соответствии с пунктом 5

Статьи 25 Конвенции («запрос на арбитраж») должен быть сделан в письменной форме и направлен одному из компетентных органов. Запрос должен содержать достаточную информацию для идентификации дела. Запрос также должен сопровождаться письменным заявлением каждого из лиц, которые сделали запрос или непосредственно затронуты делом, о том, что никакого решения по тем же вопросам еще не было вынесено судом или административным трибуналом Государств. В течение 10 дней с момента получения запроса компетентный орган, получивший его, должен направить копию запроса и сопровождающих заявлений другому компетентному органу.

2. Срок для передачи дела на арбитраж. Запрос на арбитраж может быть сделан только по истечении двух лет с даты, когда дело, представленное компетентному органу одного Договаривающегося государства в соответствии с пунктом 1 Статьи 25, было также представлено компетентному органу другого Государства. Для этой цели дело будет считаться представленным компетентному органу другого Государства только в том случае, если была представлена следующая информация: [необходимая информация и документы будут указаны в соглашении].

3. Круг полномочий. В течение трех месяцев после получения запроса на арбитражное разбирательство обоими компетентными органами, компетентные органы должны согласовать вопросы, подлежащие разрешению арбитражной коллегией, и письменно уведомить о них лицо, подавшее запрос на арбитражное разбирательство. Это будет составлять «Круг полномочий» (Terms of Reference) по делу. Несмотря на следующие пункты настоящего соглашения, компетентные органы также могут в рамках Круга полномочий (Terms of Reference) предусматривать процессуальные правила, которые дополняют или отличаются от тех, что включены в эти пункты, и рассматривать другие вопросы, которые будут сочтены уместными.

4. Неуведомление о Круге полномочий. Если Круг полномочий (Terms of Reference) не был сообщен лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, в течение срока, указанного в пункте 3 выше, это лицо и каждый

компетентный орган могут в течение одного месяца после окончания этого срока письменно направить друг другу список вопросов, подлежащих разрешению арбитражным разбирательством. Все списки, сообщенные таким образом в течение этого срока, будут составлять предварительный Круг полномочий. В течение одного месяца после назначения всех арбитров, как предусмотрено в пункте 5 ниже, арбитры должны сообщить компетентным органам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, пересмотренную версию предварительного Круга полномочий на основе сообщенных таким образом списков. В течение одного месяца после получения пересмотренной версии обоими из них компетентные органы будут иметь возможность договориться о другом Круге полномочий и письменно сообщить о нем арбитрам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство. Если они сделают это в течение этого срока, этот другой Круг полномочий будет составлять Круг полномочий по делу. Если в течение этого срока не будет согласован другой Круг полномочий между компетентными органами и не будет сообщено о нем письменно, пересмотренная версия предварительного Круга полномочий, подготовленная арбитрами, будет составлять Круг полномочий по делу.

5. Выбор арбитров. В течение трех месяцев после получения Круга полномочий (Terms of Reference) лицом, подавшим запрос на арбитражное разбирательство, или, в случаях применения пункта 4, в течение четырех месяцев после получения запроса на арбитражное разбирательство обоими компетентными органами, каждый компетентный орган должен назначить по одному арбитру. В течение двух месяцев после последнего такого назначения, таким образом назначенные арбитры назначат третьего арбитра, который будет выполнять функции Председателя. Если какое-либо назначение не будет произведено в течение требуемого срока, неназначенный(ые) арбитр(ы) должен(ны) быть назначен(ы) Директором Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР в течение 10 дней после получения запроса об этом от лица, подавшего запрос на арбитражное разбирательство. Аналогичная процедура применяется с необходимыми адаптациями, если по какой-либо причине необходимо заменить арбитра после начала арбитражного процесса. Если Круг полномочий (Terms of Reference) не предусматривает иное, вознаграждение всех арбитров... [здесь должен быть описан способ вознаграждения; одной из возможностей было бы ссылка на метод, используемый в Кодексе поведения по Арбитражной конвенции ЕС]

6. Упрощенная процедура арбитражного разбирательства. Если компетентные органы укажут это в Круге полномочий (Terms of Reference) (при условии, что они не были согласованы после выбора арбитров в соответствии с пунктом 4 выше), следующие правила применяются к конкретному делу, несмотря на пункты 5, 11, 15, 16 и 17 настоящего соглашения: а) В течение одного месяца после получения Круга полномочий (Terms of Reference) лицом, подавшим запрос на арбитражное разбирательство, два компетентных органа должны по общему согласию назначить одного арбитра. Если по истечении этого срока арбитр еще не назначен, арбитр будет назначен Директором Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР в течение 10 дней после получения запроса об этом от лица, подавшего запрос, указанный в пункте 1. Вознаграждение арбитра определяется следующим образом... [здесь должен быть описан способ вознаграждения; одной из возможностей было бы ссылка на метод, используемый в Кодексе поведения по Арбитражной конвенции ЕС] б) В течение двух месяцев с момента назначения арбитра каждый компетентный орган в письменной форме представит арбитру свой ответ на вопросы, содержащиеся в Круге полномочий (Terms of Reference). в) В течение одного месяца с момента получения последнего из ответов от компетентных органов арбитр принимает решение по каждому вопросу, включенному в Круг полномочий (Terms of Reference), в соответствии с одним из двух ответов, полученных от компетентных органов по этому вопросу, и уведомляет компетентные органы о своем выборе, прилагая краткое обоснование этого выбора. Такое решение будет исполнено в соответствии с пунктом 19.

7. Право на назначение и назначение арбитров. Любое лицо, включая государственного должностного лица Договаривающегося государства, может быть назначено арбитром, если только это лицо не участвовало в предыдущих стадиях дела, повлекшего за собой арбитражный процесс. Арбитр считается назначенным, когда письмо, подтверждающее это назначение, подписано как лицом или лицами, имеющими право назначать этого арбитра, так и самим арбитром.

8. Передача информации и конфиденциальность. Исключительно для целей применения положений статей 25 и 26, а также внутреннего законодательства Договаривающихся государств, касающихся передачи и конфиденциальности информации, относящейся к делу, повлекшему за собой арбитражный процесс, каждый арбитр должен быть назначен уполномоченным представителем компетентного органа, который назначил этого арбитра, или, если этот арбитр не был назначен исключительно одним компетентным органом, компетентного органа того Договаривающегося государства, которому дело, послужившее основанием для арбитража, было первоначально представлено. Для целей настоящего соглашения, если дело, послужившее основанием для арбитража, было первоначально представлено одновременно обоим компетентным органам, «компетентный орган Договаривающегося государства, которому дело, послужившее основанием для арбитража, было первоначально представлено» означает компетентный орган, упомянутый в пункте 1 статьи 25.

9. Непредоставление информации своевременно. Несмотря на пункты 5 и 6, если оба компетентных органа согласны, что неспособность разрешить вопрос в течение двухлетнего периода, предусмотренного в пункте 5 статьи 25, в основном обусловлена неспособностью лица, непосредственно затронутого делом, своевременно предоставить соответствующую информацию, компетентные органы могут отложить назначение арбитра на период времени, соответствующий задержке в предоставлении этой информации.

10. Процессуальные и доказательственные правила. При условии соблюдения настоящего соглашения и Круга полномочий (Terms of Reference), арбитры должны принять те процессуальные и доказательственные правила, которые они сочтут необходимыми для ответа на вопросы, изложенные в Круге полномочий. Они будут иметь доступ ко всей информации, необходимой для принятия решения по вопросам, переданным на арбитражное разбирательство, включая конфиденциальную информацию. Если компетентные органы не договорились об ином, любая информация, которая не была доступна обоим компетентным органам до получения запроса на арбитражное разбирательство обоими из них, не должна учитываться при принятии решения.

11. Участие лица, запросившего арбитражное разбирательство. Лицо, подавшее запрос на арбитражное разбирательство, может, либо непосредственно, либо через своих представителей, изложить свою позицию

арбитрам в письменной форме в той же мере, в какой оно может это сделать в ходе процедуры взаимного согласования (MAP). Кроме того, с разрешения арбитров, лицо может изложить свою позицию устно в ходе арбитражного разбирательства.

12. Организационные мероприятия. Если компетентные органы не договорились об ином, компетентный орган, которому дело, послужившее основанием для арбитража, было первоначально представлено, будет нести ответственность за организационные мероприятия по проведению заседаний арбитражной коллегии и предоставит административный персонал, необходимый для ведения арбитражного процесса. Предоставленный таким образом административный персонал будет отчитываться только перед Председателем арбитражной коллегии по любым вопросам, связанным с этим процессом.

13. Расходы. Если компетентные органы не договорились об ином: а) каждый компетентный орган и лицо, запросившее арбитражное разбирательство, несут расходы, связанные с его собственным участием в арбитражном разбирательстве (включая путевые расходы и расходы, связанные с подготовкой и представлением его мнения); б) каждый компетентный орган несет вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом, или назначенного Директором Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР из-за неспособности этого компетентного органа назначить этого арбитра, а также расходы этого арбитра на проезд, телекоммуникации и секретариат; в) вознаграждение других арбитров и их расходы на проезд, телекоммуникации и секретариат несут поровну два Договаривающихся государства; г) расходы, связанные с заседаниями арбитражной коллегии и с административным персоналом, необходимым для ведения арбитражного процесса, несет компетентный орган, которому дело, послужившее основанием для арбитража, было первоначально представлено, или, если оно было представлено в обоих Государствах, распределяются поровну; и д) все прочие расходы (включая расходы на перевод и на запись разбирательства), связанные с издержками, которые оба

компетентных органа согласились понести, несут поровну два Договаривающихся государства.

14. Применимые правовые принципы. Арбитры должны решать вопросы, переданные на арбитражное разбирательство, в соответствии с применимыми положениями договора и, с учетом этих положений, положениями внутреннего законодательства Договаривающихся государств. Вопросы толкования договора будут решаться арбитрами в свете принципов толкования, включенных в статьи 31–34 Венской конвенции о праве международных договоров, с учетом Комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, периодически изменяемого, как объясняется в пунктах 28–36.1 Введения к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Вопросы, касающиеся применения принципа «вытянутой руки» (arm’s length principle), должны аналогичным образом решаться с учетом Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Арбитры также будут рассматривать любые другие источники, которые компетентные органы могут прямо указать в Круге полномочий (Terms of Reference).

15. Арбитражное решение. Если назначено более одного арбитра, арбитражное решение определяется простым большинством голосов арбитров. Если иное не предусмотрено в Круге полномочий (Terms of Reference), решение арбитражной коллегии представляется в письменной форме и должно указывать источники права, на которые оно опиралось, и обоснование, которое привело к его результату. С разрешения лица, подавшего запрос на арбитражное разбирательство, и обоих компетентных органов, решение арбитражной коллегии будет опубликовано в отредактированной форме без упоминания имен участвующих сторон или каких-либо деталей, которые могли бы раскрыть их личность, и при понимании того, что решение не имеет официального прецедентного значения.

16. Срок, отведенный для сообщения арбитражного решения. Арбитражное решение должно быть сообщено компетентным органам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, в течение шести месяцев с даты, когда Председатель письменно уведомит компетентные органы и

лицо, подавшее запрос на арбитражное разбирательство, о получении всей информации, необходимой для начала рассмотрения дела. Несмотря на первую часть этого пункта, если в любое время в течение двух месяцев с даты назначения последнего

арбитра Председатель, с согласия одного из компетентных органов, письменно уведомит другой компетентный орган и лицо, подавшее запрос на арбитражное разбирательство, о том, что он не получил всю информацию, необходимую для начала рассмотрения дела, то а) если Председатель получит необходимую информацию в течение двух месяцев после даты отправки такого уведомления, арбитражное решение должно быть сообщено компетентным органам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, в течение шести месяцев с даты получения информации Председателем, и б) если Председатель не получил необходимую информацию в течение двух месяцев после даты отправки такого уведомления, арбитражное решение должно быть, если компетентные органы не договорились об ином, принято без учета этой информации, даже если Председатель получит ее позднее, и решение должно быть сообщено компетентным органам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, в течение восьми месяцев с даты отправки уведомления.

17. Несообщение решения в требуемый срок. В случае если решение не было сообщено компетентным органам в срок, предусмотренный в пунктах 6 c) или 16, компетентные органы могут договориться о продлении этого срока на период, не превышающий шести месяцев, или, если они не сделают этого в течение одного месяца с момента окончания срока, предусмотренного в пунктах 6 c) или 16, они должны назначить нового арбитра или арбитров в соответствии с пунктом 5 или 6 a), в зависимости от обстоятельств.

18. Окончательное решение. Арбитражное решение является окончательным, если только это решение не будет признано неисполнимым судами одного из Договаривающихся государств из-за нарушения пункта 5 статьи 25 или любого процессуального правила, включенного в Круг полномочий (Terms of Reference) или в настоящее соглашение, которое могло разумно повлиять на решение. Если решение признано неисполнимым по одной из этих причин, запрос на арбитражное разбирательство считается неподанным, а арбитражный процесс — несостоявшимся (за исключением целей пунктов 8 «Передача информации и конфиденциальность» и 13 «Расходы»).

19. Исполнение арбитражного решения. Компетентные органы исполнят арбитражное решение в течение шести месяцев с момента сообщения им решения путем достижения взаимного соглашения по делу, которое привело к арбитражу.

20. В случаях, когда арбитражное решение не будет предоставлено. Несмотря на пункты 6, 15, 16 и 17, если в любое время после подачи запроса на арбитражное разбирательство и до того, как арбитры вынесли решение компетентным органам и лицу, подавшему запрос на арбитражное разбирательство, компетентные органы письменно уведомят арбитров и это лицо о том, что они разрешили все неразрешенные вопросы, описанные в Круге полномочий (Terms of Reference), дело считается разрешенным в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), и арбитражное решение не предоставляется. Настоящее соглашение применяется к любому запросу на арбитражное разбирательство, поданному в соответствии с пунктом 5 статьи 25 Конвенции после вступления в силу этого положения. [Дата подписания соглашения] [Подпись компетентного органа каждого Договаривающегося государства]

Общий подход к образцу соглашения

2. Существует несколько подходов к структурированию арбитражного процесса, который используется для дополнения процедуры взаимного согласования (MAP). В рамках одного из подходов, который можно назвать подходом «независимого мнения», арбитрам представляются факты и аргументы сторонами на основе применимого права, и затем они выносят свое собственное независимое решение, которое основано на письменном, мотивированном анализе соответствующих фактов и применимых правовых источников.

3. В качестве альтернативы, в рамках так называемого подхода «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения» каждый компетентный орган должен будет представить арбитражной коллегии предлагаемое решение по рассматриваемому вопросу, и

арбитражная коллегия выберет одно из двух представленных ей предложений. Очевидно, существует ряд вариаций между этими двумя позициями. Например, арбитры могут прийти к независимому решению, но им не потребуется представлять письменное решение, а лишь свои выводы. В некоторой степени надлежащий метод зависит от типа решаемого вопроса.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

4. Вышеупомянутый типовой договор в качестве отправной точки использует подход «независимого мнения», который, таким образом, является общеприменимой процедурой, но, признавая тот факт, что многие дела, особенно те, которые касаются преимущественно фактических вопросов, могут быть наилучшим образом рассмотрены по-другому, он также предусматривает альтернативную «упрощенную» процедуру, основанную на подходе «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения». Таким образом, компетентные органы могут договориться об использовании этой упрощенной процедуры в каждом конкретном случае. Компетентные органы, разумеется, могут принять этот комбинированный подход, принять упрощенную процедуру в качестве общеприменимой процедуры с независимым мнением в качестве опции в некоторых обстоятельствах или ограничиться только одним из двух подходов.

Запрос об арбитраже

5. Пункт 1 типового договора определяет порядок подачи запроса об арбитраже. Такой запрос должен быть представлен в письменной форме одному из компетентных органов, участвующих в деле. Этот компетентный орган должен затем проинформировать другой компетентный орган в течение 10 дней с даты получения запроса.

6. Для того чтобы определить, что условия пункта 5 статьи 25 выполнены (см. пункт 56 Комментария к настоящей Статье), запрос должен сопровождаться заявлениями, указывающими на то, что ни в одном из Договаривающихся государств по этим вопросам еще не было вынесено решение национальными судами или административными трибуналами.

7. Поскольку арбитражный процесс является продолжением процедуры взаимного согласования (MAP), предназначенной для рассмотрения дел, которые не могут быть решены в рамках этой процедуры, представляется нецелесообразным требовать от лица, подающего запрос, оплаты за подачу такого запроса или возмещения расходов, понесенных компетентными органами в ходе арбитражного разбирательства. В отличие от запросов налогоплательщиков о вынесении решений или других видов предварительных соглашений, где иногда взимается плата, предоставление решения споров между Договаривающимися государствами является обязанностью этих Государств, за которую они в целом должны нести расходы. R (21)

8. Запрос об арбитраже не может быть подан ранее чем через два года с даты, когда дело о взаимном согласовании (MAP), представленное компетентному органу одного Договаривающегося государства, также было представлено компетентному органу другого Договаривающегося государства. Пункт 2 типового договора предусматривает, что для этой цели дело считается представленным компетентному органу этого другого Государства только в том случае, если информация, указанная в этом пункте, была предоставлена. Следовательно, пункт должен включать перечень требуемой информации; в целом, эта информация будет соответствовать информации и документам, которые были необходимы для начала процедуры взаимного согласования (MAP).

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО КОНВЕНЦИЯМ

Круг полномочий

9. Пункт 3 типового договора относится к «Кругу полномочий», который является документом, определяющим вопросы, подлежащие разрешению арбитрами. Он устанавливает юрисдикционную основу для вопросов, которые должны быть решены арбитражной коллегией. Он должен быть установлен компетентными органами, которые в этой связи могут пожелать проконсультироваться с лицом, подавшим запрос об арбитраже. Если компетентные органы не могут договориться о Круге полномочий в течение периода, предусмотренного в пункте 3, необходим какой-либо механизм для обеспечения дальнейшего хода процедуры. Пункт 4 предусматривает такую возможность.

10. Хотя Круг полномочий, как правило, будет ограничен конкретным вопросом или набором вопросов, компетентные органы, учитывая характер дела и взаимосвязанный характер вопросов,

могут составить Круг полномочий таким образом, чтобы все дело (а не только определенные конкретные вопросы) было передано на арбитраж.

11. Процедурные правила, предусмотренные в типовом договоре, применяются, если компетентные органы не предусмотрят иное в Круге полномочий. Следовательно, компетентные органы посредством Круга полномочий могут отступать от любого из этих правил или предусматривать дополнительные правила в конкретном случае.

Упрощенная процедура

12. Обычная процедура, предусмотренная типовым договором, позволяет рассматривать вопросы как права, так и факта, а также смешанные вопросы права и факта. В целом важно, чтобы арбитры обосновывали свое решение соответствующими доводами. Демонстрация метода, с помощью которого было принято решение, может быть важна для обеспечения принятия этого решения. R (21)

13. Однако в некоторых случаях нерешенные вопросы будут преимущественно фактическими, и решение может быть просто заявлением об окончательном урегулировании, например, определение суммы корректировок к доходу и вычетам соответствующих связанных сторон. Такие обстоятельства часто возникают в делах о трансфертном ценообразовании, где нерешенным вопросом может быть просто определение трансфертной цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», или диапазона цен (хотя существуют и другие дела о трансфертном ценообразовании, которые включают сложные фактические вопросы); также есть случаи, в которых может применяться аналогичный принцип, например, определение наличия постоянного представительства (ПП). В некоторых случаях решение может быть изложением фактических предпосылок, на основе которых компетентные органы должны затем применять соответствующие правовые принципы. Пункт 5 типового договора предусматривает упрощенную процедуру, которую компетентные органы могут пожелать применять в таких типах дел. Эта процедура, которая затем отменяет другие процедурные правила типового договора, принимает форму так называемого арбитража «последнего лучшего предложения» или «окончательного предложения», в рамках которого каждый компетентный орган должен представить арбитру, назначенному по общему согласию, свой собственный ответ на вопросы, включенные в Круг полномочий, и арбитр просто выбирает один из представленных ответов. Компетентные органы могут, как и в отношении большинства процессуальных правил, изменять или дополнять упрощенную процедуру посредством Круга полномочий, применимого к конкретному делу.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Выбор арбитров

14. Пункт 5 типового договора описывает порядок выбора арбитров, если только Круг полномочий, разработанный для конкретного дела, не предусматривает иное (например, путем выбора упрощенной процедуры, описанной в предыдущем пункте, или путем назначения более чем одного арбитра каждым компетентным органом). Обычно два компетентных органа назначают по одному арбитру. Эти назначения должны быть сделаны в течение трех месяцев после получения Круга полномочий лицом, подавшим запрос об арбитраже (иной срок предусмотрен для случаев, когда компетентные органы не соглашаются с Кругом полномочий в течение требуемого периода). Назначенные таким образом арбитры выберут Председателя, который должен быть назначен в течение двух месяцев с момента последнего из первоначальных назначений. Если компетентные органы не назначают арбитра в течение требуемого периода, или если назначенные таким образом арбитры не назначают третьего арбитра в течение требуемого периода, пункт предусматривает, что назначение будет произведено Директором Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР. Компетентные органы могут, конечно, предусмотреть другие способы решения этих редких ситуаций, но представляется важным предусмотреть независимый назначающий орган для разрешения любого тупика в выборе арбитров. R (21)

15. Нет необходимости, чтобы соглашение предусматривало какие-либо особые квалификации для арбитра, поскольку в интересах компетентных органов иметь квалифицированных и подходящих лиц в качестве арбитров, а в интересах арбитров – иметь квалифицированного Председателя. Однако возможно разработать список квалифицированных лиц для облегчения процесса назначения, и эта функция могла бы быть разработана Комитетом по налоговым вопросам. Важно,

чтобы Председатель коллегии имел опыт работы с типами процессуальных, доказательственных и логистических вопросов, которые могут возникнуть в ходе арбитражного разбирательства, а также знакомство с налоговыми вопросами. Могут быть преимущества в назначении представителей каждого Договаривающегося государства в качестве арбитров, поскольку они будут знакомы с этим типом вопроса. Таким образом, должна быть возможность назначать в состав коллегии государственных должностных лиц, которые не были непосредственно вовлечены в данное дело. После назначения арбитра должно быть ясно, что его роль заключается в разрешении дела на нейтральной и объективной основе; он больше не выступает в качестве защитника страны, которая его назначила.

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО КОНВЕНЦИЯМ

16. Пункт 9 типового договора предусматривает, что назначение арбитров может быть отложено, если оба компетентных органа согласны с тем, что невозможность достижения взаимного согласия в течение двухлетнего периода в основном связана с отсутствием сотрудничества со стороны лица, непосредственно затронутого делом. В этом случае подход, принятый типовым договором, заключается в том, чтобы позволить компетентным органам отложить назначение арбитров на период времени, соответствующий необоснованной задержке в предоставлении им соответствующей информации. Если эта информация еще не была предоставлена на момент подачи запроса об арбитраже, период времени, соответствующий задержке в предоставлении информации, продолжает исчисляться до тех пор, пока такая информация не будет окончательно предоставлена. Однако если компетентным органам не предоставлена информация, необходимая для разрешения конкретного дела, ничто не препятствует им разрешить дело на основе ограниченной информации, имеющейся в их распоряжении, тем самым предотвращая любой доступ к арбитражу. Кроме того, можно было бы предусмотреть в соглашении, что если в течение дополнительного периода (например, одного года) налогоплательщик все еще не предоставил необходимую информацию для надлежащей оценки вопроса компетентными органами, этот вопрос больше не будет требовать передачи на арбитраж.

Передача информации и конфиденциальность R (21)

17. Важно, чтобы арбитрам был предоставлен полный доступ к информации, необходимой для разрешения вопросов, переданных на арбитраж, но в то же время они подлежали тем же строгим требованиям конфиденциальности в отношении этой информации, которые применяются к самим компетентным органам. Предлагаемый подход для обеспечения этого результата, который включен в пункт 8 типового договора, заключается в том, чтобы сделать арбитров уполномоченными представителями компетентных органов. Это, однако, будет только для целей применения соответствующих положений Конвенции (т.е. статей 25 и 26) и положений внутреннего законодательства Договаривающихся государств, которые обычно включают санкции, применимые в случае нарушения конфиденциальности. Назначение арбитра в качестве уполномоченного представителя компетентного органа обычно подтверждается в письме о назначении, но может потребоваться сделать это по-другому, если внутреннее законодательство требует иного или если арбитр не назначен компетентным органом.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Процессуальные и доказательственные правила

18. Самый простой способ установить доказательственные и другие процессуальные правила, которые будут регулировать арбитражный процесс и которые еще не были предусмотрены в соглашении или Круге полномочий, — это предоставить арбитрам разработать эти правила на специальной основе. При этом арбитры вправе ссылаться на существующие арбитражные процедуры, такие как Правила Международной торговой палаты, которые касаются многих из этих вопросов. В процессуальных правилах должно быть четко указано, что в целом фактический материал, на котором арбитражная коллегия будет основывать свое решение, будет тем, который был разработан в процедуре взаимного согласования (MAP). Только в особых ситуациях коллегии будет разрешено расследовать фактические вопросы, которые не были разработаны на более ранних стадиях дела.

19. Пункт 10 типового договора следует этому подходу. Таким образом, решения относительно дат и формата арбитражных заседаний будут приниматься арбитрами, если только соглашение или Круг полномочий не предусматривают иное. Кроме того, хотя арбитры будут иметь доступ ко

всей информации, необходимой для принятия решения по вопросам, переданным на арбитраж, включая конфиденциальную информацию, любая информация, которая не была доступна обоим компетентным органам, не должна приниматься во внимание арбитрами, если компетентные органы не договорятся об ином.

Участие налогоплательщика в дополнительной процедуре разрешения споров R (21)

20. Пункт 11 типового договора предусматривает, что лицо, запрашивающее арбитраж, либо непосредственно, либо через своих представителей, вправе представить письменное заявление арбитрам и, если арбитры согласятся, сделать устное выступление во время заседания арбитров.

Практические вопросы организации

21. Необходимо будет принять ряд практических мер в связи с фактическим функционированием арбитражного процесса. Они включают место проведения заседаний, язык разбирательства и возможные средства перевода, ведение протокола, решение практических деталей, таких как подача документов и т.д.

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО КОНВЕНЦИЯМ

22. Что касается места проведения и логистических мероприятий для арбитражных заседаний, то самое простое решение — оставить этот вопрос на усмотрение компетентного органа, которому первоначально было представлено дело, послужившее основанием для арбитража. Этот компетентный орган также должен предоставить административный персонал, необходимый для проведения арбитражного процесса. Это подход, изложенный в пункте 12 типового договора. Ожидается, что для этих целей компетентный орган будет использовать помещения для совещаний и персонал, которые уже находятся в его распоряжении. Два компетентных органа, однако, вправе договориться об ином (например, воспользоваться другим заседанием в другом месте, в котором участвовали бы оба компетентных органа и арбитры).

23. Предусматривается, что административный персонал, предоставленный для проведения арбитражного процесса, будет отчитываться только перед Председателем арбитражной коллегии по всем вопросам, связанным с этой процедурой.

24. Вопрос о языке разбирательства, а также о том, должны ли и какие средства перевода быть предоставлены, должен обычно рассматриваться в Круге полномочий. Однако может случиться так, что необходимость в переводе или записи возникнет только после начала разбирательства. В этом случае компетентные органы вправе достичь соглашения для этой цели. При отсутствии такого соглашения арбитры могли бы, по запросу одного компетентного органа и в соответствии с пунктом 10 типового договора, принять решение о предоставлении такого перевода или записи; однако в этом случае расходы на это должны будут нести запрашивающая сторона (см. раздел «Расходы» ниже).

25. Другие практические детали (например, уведомление и подача документов) должны рассматриваться аналогичным образом. Таким образом, любой такой вопрос должен решаться по соглашению между компетентными органами (в идеале, включенному в Круг полномочий), а при отсутствии такого соглашения – по решению арбитров. R (21) **Расходы**

26. В связи с арбитражным процессом могут возникнуть различные расходы, и должно быть ясно, кто должен нести эти расходы. Пункт 13 типового договора, который касается этого вопроса, основан на принципе, согласно которому, если компетентный орган или лицо, участвующее в деле, может контролировать сумму определенных расходов, эти расходы должны нести эта сторона, а другие расходы должны нестись поровну двумя компетентными органами.

27. Таким образом, представляется логичным предусмотреть, что каждый компетентный орган, а также лицо, запросившее арбитраж, должны оплачивать собственное участие в арбитражном разбирательстве. Это будет включать расходы на представительство на заседаниях, а также на подготовку и представление позиции и аргументов, будь то в письменной или устной форме.

28. Гонорары, выплачиваемые арбитрам, вероятно, будут одной из основных статей расходов арбитражного процесса. Каждый компетентный орган будет нести вознаграждение арбитра, назначенного исключительно этим компетентным органом (или назначенного Директором Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР из-за неспособности этого компетентного органа

назначить этого арбитра), а также расходы этого арбитра на проезд, телекоммуникации и секретариатские услуги.

29. Однако гонорары, а также расходы на проезд, телекоммуникации и секретариат других арбитров будут распределены поровну между компетентными органами. Компетентные органы обычно соглашаются нести эти расходы в момент назначения арбитров, и это, как правило, подтверждается в письме о назначении. Гонорары должны быть достаточно высокими, чтобы обеспечить возможность привлечения надлежащим образом квалифицированных экспертов. Одним из вариантов было бы использование структуры гонораров, аналогичной той, что установлена Кодексом поведения в соответствии с Арбитражной конвенцией ЕС.

30. Расходы, связанные с заседаниями арбитражной коллегии, включая расходы на административный персонал, необходимый для проведения арбитражного процесса, должны нести компетентные органы, которым первоначально было представлено дело, послужившее причиной арбитражного разбирательства, при условии, что эти компетентные органы обязаны организовывать такие заседания и предоставлять административный персонал (см. пункт 12 типового соглашения). В большинстве случаев эти компетентные органы будут использовать помещения для заседаний и персонал, которые уже имеются в их распоряжении, и представляется нецелесообразным пытаться отнести часть этих расходов на другие компетентные органы. Очевидно, что ссылка на «расходы, связанные с заседаниями» не включает расходы на проезд и проживание, понесенные участниками; эти расходы рассматриваются выше. R (21)

31. Прочие расходы (не включая расходы, возникающие в результате участия налогоплательщиков в процессе) должны нестись поровну двумя компетентными органами при условии, что они согласились нести соответствующие расходы. Сюда относятся расходы, связанные с переводом и протоколированием, которые оба компетентных органа согласились предоставить. При отсутствии такого соглашения, сторона, запросившая понесение конкретных расходов, должна их оплатить.

32. Как указано в пункте 13 типового соглашения, компетентные органы могут, однако, договориться о ином распределении расходов. Такое соглашение может быть включено в Круг ведения или заключено позднее (например, при возникновении непредвиденных расходов).

Применимые правовые принципы

33. Анализ вопросов, по которым компетентные органы испытывали трудности в достижении согласия, показывает, что это, как правило, вопросы толкования договора или применения принципа «вытянутой руки» (arm’s length principle), лежащего в основе статьи 9 и пункта 2 статьи 7. Как предусмотрено в пункте 14 типового соглашения, вопросы толкования договора должны решаться арбитрами в свете принципов толкования, изложенных в статьях 31–34 Венской конвенции о праве международных договоров, с учетом настоящего Комментария с его периодическими изменениями, как это поясняется в пунктах 28–36.1 Введения. Вопросы, связанные с применением принципа «вытянутой руки», должны аналогичным образом решаться в свете Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых администраций. Поскольку статья 32 Венской конвенции о праве международных договоров допускает широкий доступ к дополнительным средствам толкования, арбитры на практике будут иметь значительную свободу в определении соответствующих источников для толкования положений договора.

34. Во многих случаях применение положений налоговой конвенции зависит от вопросов внутреннего законодательства (например, определение недвижимого имущества в пункте 2 статьи 6 зависит главным образом от значения этого термина во внутреннем законодательстве). Как общее правило, представляется нецелесообразным просить арбитров принимать независимое решение по чисто внутренним правовым вопросам, и описание вопросов, подлежащих разрешению, которое будет включено в Круг ведения, должно учитывать это. Однако могут быть случаи, когда существуют законные разногласия по вопросу внутреннего законодательства, и в таких случаях компетентные органы могут пожелать оставить этот вопрос для решения арбитром, являющимся экспертом в соответствующей области. R (21)

35. Кроме того, могут быть случаи, когда компетентные органы соглашаются, что толкование или применение положения налогового договора зависит от конкретного документа (например, меморандума о взаимопонимании или взаимного соглашения, заключенного после вступления договора в силу), но могут не соглашаться относительно толкования этого документа. В таком

случае компетентные органы могут пожелать сделать явную ссылку на этот документ в Круге ведения. **Арбитражное решение**

36. Пункт 15 типового соглашения предусматривает, что в случае назначения более чем одного арбитра, арбитражное решение принимается простым большинством голосов арбитров. Если иное не предусмотрено в Круге ведения, решение представляется в письменной форме и содержит ссылки на источники права, на которые оно опиралось, а также обоснование, которое привело к его результату. Важно, чтобы арбитры подкрепляли свое решение обоснованием, приведшим к нему. Демонстрация метода, с помощью которого было принято решение, важна для обеспечения его принятия всеми соответствующими участниками.

37. В соответствии с пунктом 16 арбитражное решение должно быть доведено до сведения компетентных органов и лица, подавшего запрос на арбитраж, в течение шести месяцев с даты, когда Председатель в письменной форме уведомит компетентные органы и лицо, подавшее запрос на арбитраж, о получении всей информации, необходимой для начала рассмотрения дела. Однако в любое время в течение двух месяцев с даты назначения последнего арбитра Председатель с согласия одного из компетентных органов может в письменной форме уведомить другой компетентный орган и лицо, подавшее запрос на арбитраж, о том, что он не получил всей информации, необходимой для начала рассмотрения дела. В этом случае предоставляется еще два месяца для направления необходимой информации Председателю. Если информация не получена Председателем в течение этого срока, предусматривается, что решение будет вынесено в течение следующих шести месяцев без учета этой информации (если только оба компетентных органа не договорятся об ином). Если же, напротив, информация получена Председателем в течение двухмесячного срока, эта информация будет принята во внимание, и решение будет сообщено в течение шести месяцев с момента получения этой информации.

38. Для рассмотрения необычных обстоятельств, при которых арбитры могут быть неспособны или не желают представить арбитражное решение, пункт 17 предусматривает, что если решение не сообщается в течение соответствующего периода, компетентные органы могут договориться о продлении срока представления арбитражного решения или, если они не смогут достичь такого соглашения в течение одного месяца, назначить новых арбитров для рассмотрения дела. В случае назначения новых арбитров арбитражный процесс вернется к моменту назначения первоначальных арбитров и продолжится с новыми арбитрами. R (21) **Публикация решения**

39. Решения по отдельным делам, достигнутые в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), как правило, не обнародуются. Однако в случае мотивированных арбитражных решений публикация решений придала бы процессу дополнительную прозрачность. Кроме того, хотя решение не будет являться формальным прецедентом в каком-либо смысле, наличие материалов в открытом доступе может повлиять на ход других дел, чтобы избежать последующих споров и привести к более единообразному подходу к одному и тому же вопросу.

40. Поэтому пункт 15 типового соглашения предусматривает возможность публикации решения. Однако такая публикация должна осуществляться только в том случае, если на это согласны оба компетентных органа и лицо, подавшее запрос на арбитраж. Кроме того, для сохранения конфиденциальности информации, переданной компетентным органам, публикация должна быть сделана в форме, которая не раскрывала бы имена сторон или какие-либо элементы, которые могли бы помочь их идентифицировать. **Имплементация решения**

41. Как только арбитражный процесс предоставит обязательное решение по вопросам, которые компетентные органы не смогли разрешить, компетентные органы приступят к заключению взаимного соглашения, отражающего это решение, которое будет представлено лицам, непосредственно затронутым делом. Во избежание дальнейших задержек предлагается, чтобы взаимное соглашение, включающее достигнутое решение, было завершено и представлено налогоплательщику в течение шести месяцев с даты сообщения о решении. Это предусмотрено в пункте 19 типового соглашения.

42. Пункт 2 статьи 25 предусматривает, что компетентные органы обязаны имплементировать достигнутое соглашение, несмотря на любые сроки, установленные их внутренним законодательством. Пункт 5 статьи также предусматривает, что арбитражное решение является обязательным для обоих Договаривающихся государств. Следовательно, неспособность оценить налогоплательщиков в соответствии с соглашением или имплементировать арбитражное решение

путем заключения взаимного соглашения приведет к налогообложению, не соответствующему Конвенции, и, как таковое, позволит лицу, чье налогообложение затрагивается, добиваться устранения двойного налогообложения через внутренние правовые средства или путем подачи нового запроса в соответствии с пунктом 1 статьи. R (21)

43. Пункт 20 типового соглашения касается случая, когда компетентные органы способны разрешить неразрешенные вопросы, приведшие к арбитражу, до вынесения решения. Поскольку арбитражный процесс является исключительным механизмом для решения вопросов, которые не могут быть разрешены в рамках обычной процедуры взаимного согласования (MAP), целесообразно прекратить действие этого исключительного механизма, если компетентные органы способны разрешить эти вопросы самостоятельно. Компетентные органы могут договориться о разрешении этих вопросов до тех пор, пока арбитражное решение не было вынесено.

B. ДРУГИЕ ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 25 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

17. В Докладе о ходе работы 2004 г. была признана возможность того, что изменения в Комментарии к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР могут сыграть роль в повышении эффективности процедуры взаимного согласования (MAP). Это находит отражение во многих предложениях Доклада о ходе работы (которые перечислены в Приложении 1). В этом разделе рассматриваются соответствующие предложения и включены изменения в Комментарий к статье 25, которые Комитет по налоговым вопросам принял для рассмотрения каждого из них. В приведенных ниже изменениях поправки к существующему Комментарию выделены *полужирным курсивом* для добавлений и *зачеркиванием* для удалений.

1. Ограничения по срокам Предложение: Будет проведена работа по анализу требований к срокам давности и обсуждению возможных решений в этом отношении, принимая во внимание различия во внутренних правилах. Эта работа может привести к разработке руководства по надлежащей практике в МЕМАР с целью повышения прозрачности в этом вопросе и предоставления налогоплательщикам возможности защитить свою позицию. Возможно, это также приведет к изменениям в Комментарии к статье 25.

18. В соответствии с пунктом 1 статьи 25 Модельной налоговой конвенции, налогоплательщик должен подать запрос на процедуру взаимного согласования (MAP) в течение трех лет с момента первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению, не соответствующему положениям Конвенции. В Докладе о ходе работы 2004 г. указывалось на преимущества дальнейшего уточнения того, когда начинается и, следовательно, заканчивается этот период времени.

19. Выявленные области неопределенности: R (21)

– Что представляет собой «уведомление» в условиях самостоятельной оценки?

– С какого события обычно следует считать начало отсчета срока?

– Когда следует считать, что уведомление было сделано в случае, когда государство источника взимает налог у источника, противоречащий положениям Конвенции, но двойное налогообложение возникает только тогда, когда государство резидентства впоследствии переоценивает налогоплательщика, чтобы отказать в зачете иностранного налога, скажем, через четыре года после первоначального взимания налога у источника?

– Должен ли срок для процедуры взаимного согласования (MAP) исчисляться во время внутреннего разбирательства, предпринятого до подачи запроса на MAP (рассмотрение сроков для инициирования MAP как исчисляющихся во время внутренних разбирательств может привести к тому, что налогоплательщик непреднамеренно потеряет доступ к MAP)?

– Как поступать в случаях, когда налогоплательщик укладывается в срок для принятия необходимых мер, но срок, в течение которого записи должны храниться в соответствии с внутренним законодательством, истек?

Изменения в Комментарий

20. Ниже приведены изменения в Комментарий, которые были разработаны для решения этих вопросов: Заменить пункт 18 Комментария к статье 25 следующим текстом:

18. Положение, устанавливающее начальную точку отсчета трехлетнего срока как дату «первого уведомления о действии, приводящем к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции», должно толковаться способом, наиболее благоприятным для налогоплательщика. Таким образом, даже если такое налогообложение должно быть непосредственно начислено во исполнение административного решения или действия общего применения, срок начинает исчисляться только с даты уведомления об индивидуальном действии, повлекшем такое налогообложение, то есть, согласно наиболее благоприятной интерпретации, с самого акта налогообложения, подтверждаемого уведомлением о начислении, официальным требованием или иным документом для взимания или начисления налога. Поскольку налогоплательщик имеет право представить дело, как только он посчитает, что налогообложение приведет к налогообложению не в соответствии с положениями Конвенции, тогда как трехлетний срок начинает течь только после того, как этот результат реализовался, будут случаи, когда налогоплательщик будет иметь право инициировать процедуру взаимного согласования до начала трехлетнего срока (см. примеры такой ситуации, приведенные в пункте 12 выше). 18.1 В большинстве случаев будет ясно, что является соответствующим уведомлением о начислении, официальным требованием или иным документом для взимания или начисления налога, и обычно будут существовать нормы внутреннего законодательства, регулирующие, когда такое уведомление считается «переданным». Такое внутреннее законодательство обычно учитывает время отправки уведомления (время отправки), определенное количество дней после его отправки, время, когда оно предположительно должно прибыть по адресу назначения (оба из которых являются временами предполагаемого фактического получения), или время его фактического физического получения (время фактического физического получения). Если таких норм нет, то время фактического физического получения или, если это недостаточно подтверждено, время, когда уведомление обычно должно было прибыть по соответствующему адресу, должно обычно рассматриваться как время уведомления, принимая во внимание, что это положение должно толковаться способом, наиболее благоприятным для налогоплательщика. R (21)

OECD MODEL CONVENTION

18.2 В случаях самостоятельного начисления налога обычно имеется какое-либо уведомление, подтверждающее это начисление (например, уведомление об обязательстве или об отказе или корректировке требования о возмещении), и, как правило, время уведомления, а не время подачи налогоплательщиком самостоятельно начисленной декларации, будет отправной точкой для исчисления трехлетнего периода. Однако могут быть случаи, когда отсутствует уведомление об обязательстве или тому подобное. В таких случаях соответствующим моментом «уведомления» будет считаться время, когда налогоплательщик, при обычных обстоятельствах, должен был быть осведомлен о налогообложении, которое фактически не соответствует Конвенции. Это может быть, например, когда информация, фиксирующая перевод средств, впервые становится доступной налогоплательщику, например, в выписке с банковского счета или балансе. Время начинает течь независимо от того, считает ли налогоплательщик фактически налогообложение на этой стадии противоречащим Конвенции, при условии, что разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика смогло бы на этой стадии заключить, что налогообложение не соответствует Конвенции. В таких случаях уведомления налогоплательщика о факте налогообложения достаточно. Однако, если только совокупность самостоятельного начисления налога с иными обстоятельствами заставила бы разумно осмотрительное лицо в положении налогоплательщика заключить, что налогообложение противоречит Конвенции (например, судебное решение, определяющее начисление налога в случае, аналогичном случаю налогоплательщика, как противоречащее положениям Конвенции), срок начинает течь только тогда, когда наступает последнее обстоятельство. 18.3 Если налог взимается путем удержания у источника, срок начинает течь с момента выплаты дохода; однако, если налогоплательщик докажет, что только позднее ему стало известно об удержании, срок начнет течь с этой даты. Кроме того, если налогообложение не в соответствии с Конвенцией является результатом совокупности решений или действий, принятых в обоих Договаривающихся государствах, то срок начинает течь только с первого уведомления о самом последнем решении или действии. Это означает, что, например, если Договаривающееся государство взимает налог, который не соответствует Конвенции, но другое Государство предоставляет устранение такого налога в соответствии со Статьей 23 A или Статьей 23 B, так что двойное налогообложение отсутствует, налогоплательщик на практике часто не будет инициировать процедуру взаимного согласования в

отношении действия первого Государства. Если, однако, другое Государство впоследствии уведомит налогоплательщика об отказе в устранении, так что теперь возникает двойное налогообложение, новый срок начинает течь с этого уведомления, поскольку совместные действия обоих Государств приводят к тому, что налогоплательщик подвергается двойному налогообложению в нарушение положений Конвенции. В некоторых случаях, особенно такого типа, записи, хранящиеся налоговыми органами, могли быть обычным образом уничтожены до окончания срока, в соответствии с

R (21) IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

обычной практикой одного или обоих Государств. Обязательства по Конвенции не препятствуют такому уничтожению и не требуют от компетентного органа принимать аргументы налогоплательщика без доказательств, но в таких случаях налогоплательщику должна быть предоставлена возможность восполнить недостаток доказательств в ходе процедуры взаимного согласования, насколько это допускается внутренним законодательством. В некоторых случаях другое Договаривающееся государство может предоставить достаточные доказательства в соответствии со Статьей 26 Модельной налоговой конвенции. Конечно, предпочтительно, чтобы такие записи сохранялись налоговыми органами в течение всего периода, в течение которого налогоплательщик может стремиться инициировать процедуру взаимного согласования по конкретному вопросу. 18.4 Трехлетний период продолжает течь в ходе любых внутренних правовых (включая административные) процедур (например, внутреннего процесса апелляции). Это может создать трудности, фактически требуя от налогоплательщика выбора между средствами правовой защиты по внутреннему законодательству и процедуре взаимного согласования. Некоторые налогоплательщики могут полагаться исключительно на процедуру взаимного согласования, но многие налогоплательщики будут пытаться решить эти трудности путем инициирования процедуры взаимного согласования одновременно с инициированием действий по внутреннему законодательству, даже если процесс по внутреннему законодательству изначально активно не ведется. Это может привести к неэффективному использованию ресурсов процедуры взаимного согласования. Там, где это позволяет внутреннее законодательство, некоторые Государства могут пожелать специально решить этот вопрос, разрешив приостановку трехлетнего (или более длительного) периода на время внутренних правовых процедур. Два подхода, каждый из которых согласуется со Статьей 25, заключаются, с одной стороны, в требовании к налогоплательщику инициировать процедуру взаимного согласования без приостановки во время внутренних процедур, но с тем, что компетентные органы не приступают к серьезным переговорам до окончательного определения действия по внутреннему законодательству, или же, с другой стороны, в том, чтобы компетентные органы приступали к переговорам, но без окончательного заключения соглашения, если и до тех пор, пока налогоплательщик не согласится отозвать действия по внутреннему законодательству. Эта вторая возможность обсуждается в пункте 31 настоящего Комментария. В любом из этих случаев налогоплательщик должен быть осведомлен о применяемом подходе. Независимо от того, считает ли налогоплательщик, что существует необходимость подать «защитную» апелляцию в соответствии с внутренним законодательством (например, из-за внутренних требований к срокам давности для возбуждения действий по внутреннему законодательству), предпочтительным подходом для всех сторон часто является то, что процедура взаимного согласования должна быть первоначальным фокусом для решения вопросов налогоплательщика, и для этого на двусторонней основе.

R (21)

2. Вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией Предложение: Будут разработаны изменения в Комментарии, касающиеся «вероятности» налогообложения не в соответствии с Конвенцией, и даны

OECD MODEL CONVENTION

указания о том, как применять это требование, включая то, что можно сделать для обеспечения осведомленности налогоплательщика о начале течения срока.

21. Как указано в пункте 12 Комментария к Статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, для запуска инициированного налогоплательщиком действия по процедуре взаимного согласования налогоплательщику необходимо лишь установить риск, который является не просто возможным,

но вероятным, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приведут к налогообложению не в соответствии с Конвенцией. Было решено дополнительно разработать, что представляет собой «практическая вероятность», возможно, включив примечание о том, что в пограничных случаях уместно толковать в пользу налогоплательщика.

22. Иногда возникают связанные вопросы о моменте времени, когда налогоплательщик может узнать, что возможность инициировать процедуру взаимного согласования впервые появилась, и существуют ли руководящие принципы или другие возможности, которые могут помочь справиться с ситуациями, когда налогоплательщик может не знать о вероятности двойного налогообложения до того, как истечет значительная часть периода для инициирования процедуры взаимного согласования (см. пример в пункте 20 Отчета о ходе работы о выплате налога у источника, по которому впоследствии отказывают в зачете иностранного налога).

23. В частности, было согласовано более четко указать, что подход «практической вероятности» не означает, что налогоплательщик должен доказывать ее, например, с вероятностью 51%. Также было согласовано предоставить некоторые разъяснения относительно того, в какой момент времени возникает вопрос о вероятности налогообложения в случае самостоятельного начисления налога, признавая при этом, что это может варьироваться в зависимости от характеристик конкретных систем самостоятельного начисления налога.

Изменения в Комментарии

24. Ниже приведены изменения в Комментарии, которые были подготовлены для решения этих вопросов: Заменить пункт 12 Комментария к Статье 25 следующим: R (21) 12. Следует отметить, что процедура взаимного согласования, в отличие от процедуры оспаривания претензий по внутреннему законодательству, может быть инициирована налогоплательщиком без ожидания, пока налогообложение, которое он считает «не в соответствии с Конвенцией», будет начислено или уведомлено ему. Чтобы иметь возможность запустить процедуру, он должен, и этого достаточно, установить, что «действия одного или обоих Договаривающихся государств» приведут к такому налогообложению, и что это налогообложение представляется риском, который является не просто возможным, но вероятным. Такие действия означают все акты или решения, будь то законодательного или нормативного характера, и будь то общего или индивидуального применения, имеющие своим прямым и необходимым следствием начисление налога заявителю в нарушение положений Конвенции. Таким образом, например, если изменение налогового законодательства Договаривающегося государства приведет к тому, что лицо, получающее определенный вид дохода, будет подвергаться налогообложению не в соответствии с Конвенцией, это лицо может инициировать процедуру взаимного согласования, как только закон будет изменен и это лицо получило соответствующий доход или станет вероятно, что это лицо получит этот доход. Другие примеры включают подачу декларации в системе самостоятельного начисления налога или активную проверку конкретной позиции налогоплательщика в налоговой отчетности в ходе аудита, в той мере, в какой любое из этих событий создает вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией (например, когда позиция в отчетности по самостоятельному начислению налога, которую налогоплательщик обязан занять в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, если бы она была предложена этим Государством в качестве начисления в режиме, отличном от самостоятельного начисления налога, повлекла бы вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией, или когда обстоятельства, такие как опубликованные позиции Договаривающегося государства или его аудиторская практика, создают значительную вероятность того, что активная проверка конкретной позиции в отчетности, такой как позиция налогоплательщика, приведет к предлагаемым начислениям, которые повлекут вероятность налогообложения не в соответствии с Конвенцией). Другим примером может быть случай, когда законодательство Договаривающегося государства о трансфертном ценообразовании требует от налогоплательщика отчитываться о налогооблагаемом доходе в размере, превышающем тот, который был бы получен в результате фактических цен, используемых налогоплательщиком в его сделках со связанной стороной, с целью соблюдения принципа «вытянутой руки», и когда существуют существенные сомнения относительно того, сможет ли связанная сторона налогоплательщика получить соответствующую корректировку в другом Договаривающемся государстве в отсутствие процедуры взаимного согласования. Как указано во вступительных словах пункта 1, вопрос о том, приведут ли действия одного или обоих Договаривающихся государств к налогообложению не в соответствии с Конвенцией, должен определяться с точки зрения налогоплательщика. В то время как убеждение налогоплательщика в

наличии такого налогообложения должно быть разумным и должно основываться на фактах, которые могут быть установлены, налоговые органы не должны отказывать в рассмотрении запроса в соответствии с пунктом 1 только потому, что они считают, что не было доказано

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES R (21)

(например, по стандартам доказывания по внутреннему законодательству на основе «превалирования вероятности»), что такое налогообложение произойдет. 12.1 Поскольку первые шаги в процедуре взаимного согласования могут быть предприняты на очень ранней стадии, исходя из простой вероятности налогообложения не в соответствии с Конвенцией, инициирование процедуры таким образом не будет считаться представлением дела компетентному органу для целей определения начала двухлетнего периода, упомянутого в пункте 5 Статьи. Пункт 8 приложения к Комментарию к Статье 25 описывает обстоятельства, при которых начинается этот двухлетний период.

OECD MODEL CONVENTION

3. Отказ в доступе к процедуре взаимного согласования Предложение: Обстоятельства, при которых налогоплательщику должно быть отказано в доступе к процедуре взаимного согласования, будут проанализированы вместе с обсуждением возможных надлежащих практик в этом отношении, с учетом различных обстоятельств внутреннего законодательства в разных странах. Этот анализ будет отражен в МЕМАР, и, если это будет сочтено необходимым, в Комментарии к Статье 25.

25. В некоторых случаях, несмотря на пункт 1 Статьи 25, страны отказываются вступать в процедуру взаимного согласования, если они считают, что соответствующий налогоплательщик совершил мошенничество или определенные виды уклонения от уплаты налогов в отношении дела, по которому запрашивается процедура взаимного согласования. Осложнение заключается в том, что разные Государства по-разному трактуют, когда это условие считается выполненным.

Изменения в Комментарии

26. Ниже приведены изменения в Комментарии, которые были разработаны для решения этих вопросов: Добавить следующие пункты непосредственно после пункта 18.4 Комментария к Статье 25, с изменениями в соответствии с Предложением 2 выше: 18.5 Некоторые Государства могут отказать налогоплательщику в праве инициировать процедуру взаимного согласования (МАР) согласно пункту 1 Статьи 25 в случаях, когда операции, к которым относится запрос, рассматриваются как злоупотребление. Этот вопрос тесно связан с вопросом «неправомерного использования Конвенции», обсуждаемым в пункте 9.1 и далее Комментария к Статье 1. Однако при отсутствии специального положения нет общего правила, запрещающего обращение к процедуре взаимного согласования в случаях предполагаемого злоупотребления. Простой факт, что налоговое начисление производится в соответствии с положением национального законодательства, направленным на предотвращение уклонения от уплаты налогов, не должен быть причиной для отказа в доступе к процедуре взаимного согласования. Тем не менее, в случаях, когда речь идет о серьезных нарушениях национального законодательства, влекущих значительные R (21) штрафы, некоторые Государства могут пожелать отказать в доступе к МАР. Обстоятельства, при которых Государство отказывает в доступе к МАР, должны быть четко изложены в Конвенции. 18.6 Некоторые Государства считают определенные вопросы непригодными для разрешения посредством процедуры взаимного согласования в целом, или, по крайней мере, посредством инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, из-за конституционных или других положений или решений национального законодательства. Примером может служить случай, когда предоставление налогоплательщику налоговой льготы противоречило бы окончательному судебному решению, которого налоговый орган обязан придерживаться в соответствии с конституцией этого Государства. Однако признанный общий принцип для налоговых и других договоров заключается в том, что национальное законодательство, даже национальное конституционное законодательство, не оправдывает невыполнение договорных обязательств. Статья 27 Венской конвенции о праве международных договоров отражает этот общий принцип договорного права. Отсюда следует, что любое

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО ДОГОВОРАМ

оправдание того, что в противном случае являлось бы нарушением Конвенции, должно быть найдено в положениях самой Конвенции, истолкованных в соответствии с принятыми принципами толкования налоговых договоров. Такое оправдание было бы редким, поскольку оно не только регулировало бы, как вопрос будет рассматриваться двумя Государствами, когда он уже находится в рамках процедуры взаимного согласования, но и препятствовало бы даже достижению стадии рассмотрения этого вопроса обоими Государствами. Поскольку такое решение на практике может быть принято одним из Государств без консультации с другим, и поскольку может существовать двустороннее решение, которое, таким образом, остается без рассмотрения, мнение о том, что вопрос не подлежит инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования, не должно приниматься легкомысленно и должно быть поддержано положениями Конвенции, как она была согласована. Компетентный орган, ссылающийся на препятствие в национальном законодательстве в качестве причины для недопущения инициирования процедуры взаимного согласования налогоплательщиком, должен проинформировать об этом другой компетентный орган и должным образом объяснить правовую основу своей позиции. Чаще всего, подлинные препятствия в национальном законодательстве не помешают рассмотрению вопроса в рамках процедуры взаимного согласования, но если они явно и недвусмысленно помешают компетентному органу решить проблему таким образом, чтобы избежать налогообложения налогоплательщика, которое не соответствует Конвенции, и нет реального шанса, что другое Государство решит проблему для налогоплательщика, тогда такая ситуация должна быть доведена до сведения налогоплательщиков, чтобы они не питали ложных ожиданий относительно вероятных результатов процедуры. 18.7 В других случаях инициирование процедуры взаимного согласования может быть разрешено, но вопросы национального законодательства, возникшие после переговоров по договору, могут помешать компетентному органу решить, даже частично, вопрос, поднятый налогоплательщиком. Когда такие изменения имеют юридически ограничивающий эффект для компетентного органа, так что двусторонние обсуждения явно не могут решить проблему, большинство Государств согласились бы, что это изменение обстоятельств имеет такое значение, чтобы позволить этому компетентному органу выйти из процедуры. В некоторых случаях трудность может быть лишь временной; например, на время принятия корректирующего законодательства, и в этом случае процедура должна быть приостановлена, а не прекращена. R (21) Два компетентных органа должны будут обсудить трудность и ее возможное влияние на процедуру взаимного согласования. Также будут ситуации, когда решение полностью или частично в пользу налогоплательщика является обязательным и должно быть исполнено одним из компетентных органов, но при этом все еще существует возможность для обсуждений в рамках взаимного согласования, например, когда один компетентный орган демонстрирует другому, что последний должен предоставить льготу.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

18.8 Существует меньше оснований для ссылки на национальное законодательство при невыполнении соглашения, достигнутого в рамках процедуры взаимного согласования. Обязательство по выполнению таких соглашений недвусмысленно изложено в последнем предложении пункта 2, и препятствия для выполнения, которые уже существовали, должны, как правило, быть включены в условия самого соглашения. Поскольку налоговые конвенции заключаются на фоне меняющегося национального законодательства, которое иногда трудно предсказать, и поскольку обе стороны осведомлены об этом при ведении переговоров по первоначальной Конвенции и при достижении взаимных соглашений, последующие неожиданные изменения, которые изменяют фундаментальную основу взаимного соглашения, как правило, будут рассматриваться как требующие пересмотра соглашения в той мере, в какой это необходимо. Очевидно, что в случае развития национального законодательства такого типа, что должно происходить крайне редко, обязательства добросовестности требуют, чтобы об этом было сообщено как можно скорее, и должны быть предприняты добросовестные усилия для поиска пересмотренного или нового взаимного соглашения, насколько это позволяет развитие национального законодательства. В этих случаях запрос налогоплательщика должен рассматриваться как все еще действующий, а не требование нового заявления от этого лица.

4. Приостановление взимания налога Предложение: Будет проведен анализ практики стран в отношении приостановления взимания налога в процессе MAP и предпринята попытка достичь консенсусной позиции относительно разработки альтернативных методов обеспечения взимания и

иной защиты государственных интересов. Результаты этой работы могут быть включены в МЕМАР и, если это будет сочтено целесообразным, в Комментарий.

27. В некоторых Государствах МАР не будет начата до тех пор, пока не будет произведена уплата налогового обязательства. В других случаях МАР может быть начата, но взимание налога не приостанавливается. Такое взимание налога во время рассмотрения дела в рамках МАР R (21) в большинстве случаев приводит к временному двойному налогообложению налогоплательщика на время проведения МАР, поскольку одна и та же прибыль облагается налогом в обеих юрисдикциях. С практической точки зрения это также создает проблему ликвидности для налогоплательщика.

28. Признается, что практика стран может отличаться в данном вопросе, но может быть поднят вопрос о том, были ли выполнены обязательства по добросовестному выполнению обязательства МАР, если налогоплательщик вынужден платить неналогооблагаемый налог в качестве условия для участия в МАР. В той степени, в которой окончательная собираемость являлась проблемой для правительства, было бы возможно, в соответствии с принципами соразмерности, предусмотреть некий залог или другую процедуру обеспечения вместо уплаты во время МАР.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО ДОГОВОРАМ

Изменения в Комментарии

29. Ниже приведены изменения в Комментарии, которые были разработаны для решения этих вопросов: Добавить следующие пункты в Комментарий к Статье 25: 31.4 Некоторые Государства придерживаются мнения, что процедура взаимного согласования не может быть инициирована налогоплательщиком до тех пор, пока не будет произведена уплата всей или определенной части оспариваемой суммы налога. Они считают, что требование уплаты невыплаченных налогов, с возможностью полного или частичного возмещения в зависимости от результата процедуры, является по существу процедурным вопросом, не регулируемым Статьей 25, и, следовательно, соответствует ей. Противоположное мнение, которого придерживаются многие Государства, заключается в том, что Статья 25 указывает все, что налогоплательщик должен сделать до начала процедуры, и что она не налагает такого требования. Эти Государства находят подтверждение своей позиции в том факте, что процедура может быть реализована даже до того, как налогоплательщику был начислен налог или уведомлено о наличии обязательства (как отмечено в пункте 12 выше), а также в том, что очевидно нет такого требования для процедуры, инициированной компетентным органом в соответствии с пунктом 3. 31.5 Статья 25 не дает абсолютно четкого ответа на вопрос о том, может ли быть отказано в инициированной налогоплательщиком процедуре взаимного согласования на том основании, что не была произведена необходимая уплата всей или части оспариваемого налога. Однако, независимо от точки зрения по этому вопросу, при реализации Статьи следует признать, что процедура взаимного согласования поддерживает основные положения Конвенции, и что текст Статьи 25, следовательно, должен толковаться в ее контексте и в свете объекта и целей Конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов и злоупотреблений. Поэтому Государства должны, насколько это возможно, учитывать вопросы денежных потоков и возможного двойного налогообложения, требуя предварительной уплаты суммы, которую R (21) налогоплательщик утверждает, что она была по крайней мере частично начислена в нарушение условий соответствующей Конвенции. Как минимум, уплата невыплаченного налога не должна быть требованием для инициирования процедуры взаимного согласования, если это не является требованием до инициирования пересмотра в соответствии с национальным законодательством. Также, как минимум, представляется, что если процедура взаимного согласования инициируется до начисления налогоплательщику налога (например, путем оценки), уплата должна требоваться только после того, как такое начисление налога произошло. 31.6 Существует несколько причин, по которым приостановление взимания налога до разрешения процедуры взаимного согласования может быть желательной политикой, хотя многим Государствам могут потребоваться законодательные изменения для ее реализации. Любое требование об уплате налоговой оценки специально в качестве условия получения доступа к процедуре взаимного согласования

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

для получения освобождения от того же налога, как правило, будет противоречить политике широкого предоставления процедуры взаимного согласования для разрешения таких споров. Даже если процедура взаимного согласования в конечном итоге устраняет любое двойное налогообложение или иное налогообложение, не соответствующее Конвенции, требование уплаты налога до завершения процедуры взаимного согласования может навсегда стоить налогоплательщику временной стоимости денег, представленной необоснованно начисленной суммой за период до разрешения процедуры взаимного согласования, по крайней мере, в довольно распространенном случае, когда соответствующие процентные политики соответствующих Договаривающихся государств не полностью компенсируют налогоплательщику эти затраты. Таким образом, это означает, что в таких случаях процедура взаимного согласования не достигнет цели полного устранения, с экономической точки зрения, бремени двойного налогообложения или иного налогообложения, не соответствующего Конвенции. Более того, даже если это экономическое бремя в конечном итоге снимается, требование к налогоплательщику уплачивать налоги с одного и того же дохода в два Договаривающихся государства может создать бремя для денежных потоков, которое несовместимо с целями Конвенции по устранению барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Наконец, еще одним досадным осложнением могут быть задержки в разрешении дел, если страна менее охотно вступает в добросовестные обсуждения в рамках процедуры взаимного согласования, когда вероятным результатом может быть возврат уже собранных налогов. Если Государства придерживаются мнения, что уплата неуплаченного налога является предварительным условием для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования, об этом должно быть уведомлено государство-партнер по договору во время переговоров по условиям Конвенции. Если оба Государства, являющиеся сторонами Конвенции, придерживаются этой точки зрения, существует общее понимание, но также и особый риск того, что налогоплательщику потребуется уплатить сумму дважды. Если национальное законодательство это позволяет, одним из вариантов, которые Государства могут рассмотреть для решения этой проблемы, является депонирование большей из двух сумм в траст, эскроу или аналогичным образом до получения результатов процедуры взаимного согласования. R (21) В качестве альтернативы, банковская гарантия, предоставленная банком налогоплательщика, может быть достаточной для выполнения требований компетентных органов. В качестве другого подхода одно Государство или другое (решение принимается, например, по времени начисления или по статусу Государства резидентства согласно договору) может согласиться требовать уплаты суммы, не превышающей разницы между суммой, уплаченной другому Государству, и той, которую оно требует, если таковая имеется. Какие из этих возможностей доступны, в конечном итоге будет зависеть от национального законодательства (включая административные требования) конкретного Государства, но это те варианты, которые, насколько это возможно, должны быть рассмотрены при стремлении к максимально эффективной работе процедуры взаимного согласования. Если Государства требуют какой-либо уплаты неуплаченного налога в качестве предварительного условия для инициированной налогоплательщиком процедуры взаимного согласования или для активного рассмотрения вопроса в рамках этой процедуры, они должны иметь систему для возмещения суммы процентов по любой основной сумме, подлежащей возврату налогоплательщику в результате взаимного соглашения, достигнутого компетентными органами. Любая такая выплата процентов должна достаточно отражать стоимость основной суммы и период времени, в течение которого эта сумма была недоступна налогоплательщику.

5. Приостановление или отмена начисления процентов и штрафов Предложение: Будет проведен анализ практики стран в отношении приостановления или отмены начисления процентов и штрафов в процессе MAP и предпринята попытка достичь консенсусной позиции относительно того, следует ли и когда целесообразно приостанавливать обязательства по процентам и уплату штрафов. Результаты этой работы могут быть включены в MEMAP и, если это будет сочтено целесообразным, в Комментарий.

30. Этот вопрос в некотором роде связан с вопросом приостановления взимания налога, но имеет некоторые отличительные особенности. Если MAP инициируется до выдачи уведомления, делающего налоговый счет подлежащим уплате, есть веские основания утверждать, что начисление процентов должно быть приостановлено по крайней мере на то время, которое требуется для разрешения вопроса, и которое не связано с непредставлением налогоплательщиком информации в разумные сроки. В других случаях кажется меньше оснований для приостановления

начисления процентов, особенно если налогоплательщик имел достаточно возможностей для обращения в МАР по этому вопросу до этого времени.

31. Еще один связанный вопрос заключается в том, следует ли приостанавливать или отменять начисление процентов, если в другой стране уплачиваются компенсирующие проценты по любой переплате. Аналогично, возникает вопрос о том, какое внимание следует уделять налоговому режиму процентов (облагаемых налогом или вычитаемых) в другой стране.

Изменения в Комментарии

32. Ниже приведены изменения в Комментарии, которые были разработаны для решения этих вопросов: R (21) Добавить следующий пункт в Комментарий к Статье 25: 31.7 Государства придерживаются различных точек зрения относительно того, рассматриваются ли административные проценты и штрафы как налоги, охватываемые Статьей 2 Конвенции. Некоторые Государства рассматривают их как принимающие характер основной оспариваемой суммы, но другие Государства — нет. Отсюда следует, что будут существовать различные мнения относительно того, подпадают ли такие проценты и штрафы под инициированную налогоплательщиком процедуру взаимного согласования. Когда они охватываются Конвенцией как налоги, к которым она применяется, цель Конвенции по избежанию двойного налогообложения и требование к Государствам добросовестно выполнять конвенции предполагают, что, насколько это возможно, проценты и штрафные платежи не должны налагаться таким образом, чтобы фактически препятствовать налогоплательщикам инициировать процедуру взаимного согласования из-за затрат и влияния на денежные потоки, которое это повлечет за собой.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Даже если административные проценты и штрафы не рассматриваются как налоги, охватываемые Конвенцией в соответствии со Статьей 2, они не должны применяться таким образом, чтобы серьезно препятствовать или сводить на нет использование налогоплательщиком преимуществ Конвенции, включая право инициировать процедуру взаимного согласования, предусмотренную Статьей 25. Например, требования Государства относительно уплаты невыплаченных штрафов и процентов не должны быть более обременительными для налогоплательщиков в контексте процедуры взаимного согласования, чем они были бы в контексте инициированного налогоплательщиком пересмотра в соответствии с национальным законодательством.

6. МАР и соответствующие корректировки Предложение: Комментарий к статье 25 будет уточнен, чтобы указать обстоятельства, при которых МАР может применяться в ситуациях, связанных с соответствующими корректировками.

33. Пункт 10 Комментария к статье 25 конкретно рассматривает взаимосвязь между статьями 9 и 25 (включая случаи, когда отсутствует эквивалент пункта 2 статьи 9): … большинство стран-членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует — по крайней мере — духу Конвенции и подпадает под сферу действия процедуры взаимного согласования (МАР), установленной согласно статье 25. Государства, которые не разделяют эту точку зрения, тем не менее, на практике находят средства для устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, связанных с добросовестными компаниями, используя положения своего внутреннего законодательства.

34. Несмотря на обсуждение в пунктах 8–10 Комментария к статье 25, возникали проблемы с тем, может ли МАР по-прежнему применяться, когда Государства не включают статью 9(2) в свои двусторонние договоры. Было решено уточнить взаимосвязь между «соответствующими R (21) корректировками» статьи 9(2) и МАР, чтобы сделать более ясным, что МАР не зависит от наличия статьи 9(2) в конкретном двустороннем договоре.

Изменения в Комментарий

35. Ниже приведены изменения в Комментарий, которые были разработаны для решения этих вопросов: Заменить пункт 10 Комментария к статье 25 следующим:

10. Это фактически подразумевается в формулировке пункта 2 статьи 9, если рассматриваемая двусторонняя конвенция содержит положение такого типа. Если двусторонняя конвенция не

содержит норм, аналогичных нормам пункта 2 статьи 9 (что обычно имеет место для конвенций, подписанных до 1977 года), сам факт того, что Договаривающиеся государства включили в

конвенцию текст статьи 9, ограниченный текстом пункта 1 — который, как правило, лишь подтверждает в целом аналогичные нормы, существующие во внутреннем законодательстве, — указывает на то, что намерением было обеспечить охват Конвенцией экономического двойного налогообложения. В результате, большинство стран-членов считают, что экономическое двойное налогообложение, возникающее в результате корректировок прибыли по причине трансфертного ценообразования, не соответствует — по крайней мере — духу конвенции и подпадает под сферу действия процедуры взаимного согласования, установленной согласно статье 25. 10.1 Хотя процедура взаимного согласования имеет четкую роль в решении вопросов, возникающих в отношении видов корректировок, упомянутых в пункте 2 статьи 9, из этого следует, что даже в отсутствие такого положения Государства должны стремиться избегать двойного налогообложения, в том числе путем предоставления соответствующих корректировок в случаях того типа, которые предусмотрены в пункте 2. Хотя могут существовать некоторые разногласия, Государства, следовательно, как правило, будут рассматривать процедуру взаимного согласования, инициированную налогоплательщиком, основанную на экономическом двойном налогообложении, противоречащем положениям статьи 9, как охватывающую вопросы о том, должна ли была быть предоставлена соответствующая корректировка, даже в отсутствие положения, аналогичного пункту 2 статьи 9. Государства, которые не разделяют эту точку зрения, тем не менее, на практике находят средства для устранения экономического двойного налогообложения в большинстве случаев, связанных с добросовестными компаниями, используя положения своего внутреннего законодательства.

7. Взаимосвязь между внутренним законодательством и MAP Предложение: Будут проанализированы и рассмотрены страновые вопросы, касающиеся взаимосвязи между внутренним законодательством и процессом MAP, с целью обеспечения максимально возможного функционирования MAP, принимая во внимание возможные конституционные и другие правовые ограничения во внутренних правовых системах. Результаты этой работы могут быть отражены в MEMAP и/ R (21) или в изменениях к статьям Модельной налоговой конвенции или к Комментарию.

36. Возможные ограничения внутреннего законодательства в отношении налогоплательщиков, инициирующих процедуру взаимного согласования, уже отмечались, равно как и общий принцип, согласно которому Государства не должны легкомысленно считать, что такие ограничения препятствуют инициированию процедуры взаимного согласования (см. Предложение 4 выше). Другие ограничения внутреннего законодательства могут не препятствовать инициированию процедуры, но могут препятствовать достижению соглашения компетентными органами. Хотя нет презумпции, что ограничения внутреннего законодательства препятствуют достижению соглашения, и Государства обязаны добросовестно серьезно рассмотреть, может ли быть достигнуто соглашение, несмотря на

очевидное существование ограничения внутреннего законодательства, признается, что нижеследующее является типичными ситуациями, когда этот вопрос может возникнуть:

– Государство придерживается мнения, что соглашение не может быть достигнуто в рамках MAP, пока тот же вопрос активно рассматривается в рамках его внутреннего механизма разрешения споров, например, путем судебного разбирательства в отношении налогоплательщика, участвующего в MAP, или какого-либо другого налогоплательщика. Хотя эта точка зрения сама по себе совместима с положениями Конвенции, ее реализация может создавать трудности, как это обсуждается в пункте 31 Комментария к статье 25.

– Государство занимает позицию, что нормы внутреннего законодательства не отменяются конкретно положениями договора, и, как следствие, его компетентный орган считает, что он не обладает правомочиями достигнуть удовлетворительного решения, которое отличалось бы от внутреннего законодательства. Частным случаем являются сроки: ряд стран не включает второе предложение пункта 2 статьи 25 в свои договоры и обусловливает выполнение

взаимных соглашений своими внутренними сроками, что препятствует им соглашаться на иные подходящие решения, которые вынудили бы их игнорировать эти ограничения.

– В одном Государстве было вынесено судебное решение по конкретному делу (касающееся налогоплательщика, участвующего в МАР, или какого-либо другого налогоплательщика), и компетентный орган этого государства считает, что нет правомочий согласиться на иное решение этого дела в контексте МАР.

– Существует судебное или законодательное толкование нормы договора в одном Государстве, которое не разделяется другим Государством, и компетентный орган первого Государства считает, что нет правомочий согласиться на иное толкование в рамках процедуры МАР.

37. Эти вопросы также могут возникнуть при реализации решения, R (21) которое было достигнуто в рамках МАР, хотя можно было бы ожидать, что компетентные органы не согласятся на решение, которое, как они заведомо знают, не может быть реализовано в соответствии с их внутренним законодательством.

Изменения в Комментарий

38. Ниже приведены изменения в Комментарий, которые были разработаны для решения этих вопросов: Заменить пункт 31 Комментария к статье 25 следующим:

31. Случай может возникнуть, когда взаимное соглашение заключается в отношении налогоплательщика, который подал иск с той же целью в компетентный суд любого Договаривающегося государства, и такой иск всё ещё находится на рассмотрении. В таком случае не будет оснований для отклонения

запроса налогоплательщика о том, чтобы ему было разрешено отложить принятие согласованного решения, достигнутого в результате процедуры взаимного согласования, до тех пор, пока суд не вынесет свое решение по этому всё еще находящемуся на рассмотрении иску. Кроме того, компетентные органы могут обоснованно придерживаться мнения, что если иск налогоплательщика продолжается в отношении конкретного вопроса, по которому этот же налогоплательщик запрашивает взаимное согласование, то обсуждения любой глубины на уровне компетентного органа должны ожидать решения суда. Если запрос налогоплательщика на процедуру взаимного согласования относится к другим налоговым годам, нежели судебное разбирательство, но по существу к тем же фактическим и юридическим вопросам, так что результат судебного разбирательства на практике, как ожидается, повлияет на налогообложение налогоплательщика в годах, не являющихся конкретным предметом судебного спора, то позиция на практике может быть такой же, как и для только что упомянутых случаев. В любом случае, ожидание судебного решения или иное приостановление процедуры взаимного согласования, пока формализованные внутренние процедуры обжалования находятся в процессе, не нарушит или не приведет к истечению двухлетнего периода, упомянутого в пункте 5 статьи. Конечно, если компетентные органы считают, в любом случае, что вопрос может быть разрешен, несмотря на разбирательства по внутреннему законодательству (поскольку, например, компетентный орган, где ведется судебное разбирательство, не будет связан или ограничен судебным решением), то процедура взаимного согласования может проходить в обычном порядке. 31.1 Ситуация также отличается, если по какому-либо вопросу продолжается иск, но иск был подан другим налогоплательщиком, нежели тот, кто стремится инициировать процедуру взаимного согласования. В принципе, если дело налогоплательщика, ищущего процедуру взаимного согласования, поддерживает действия одного или обоих компетентных органов по предотвращению налогообложения, не соответствующего Конвенции, это не должно необоснованно откладываться в ожидании общего разъяснения закона по инициативе другого налогоплательщика – хотя налогоплательщик, ищущий взаимное согласование, может согласиться на это, если разъяснение R (21) вероятно, будет благоприятствовать делу этого налогоплательщика. В других случаях затягивание обсуждений между компетентными органами в рамках процедуры взаимного согласования может быть оправдано при всех обстоятельствах, но компетентные органы должны по возможности стремиться предотвратить неблагоприятные последствия для налогоплательщика, ищущего взаимное согласование, в таком случае. Это может быть сделано, если это позволяет внутреннее законодательство, путем отсрочки уплаты

непогашенной суммы в течение задержки, или, по крайней мере, в течение той части задержки, которая не зависит от налогоплательщика. 31.2 В зависимости от внутренних процедур, выбор средства правовой защиты обычно принадлежит налогоплательщику, и в большинстве случаев именно положения внутреннего законодательства об обжаловании, такие как апелляции или судебные разбирательства, приостанавливаются в

пользу менее формального и двустороннего характера процедуры взаимного согласования. 31.3 Как отмечалось выше, может быть иск налогоплательщика по какому-либо вопросу, или же налогоплательщик мог сохранить право на такие действия в рамках внутреннего законодательства, однако компетентные органы всё ещё могут считать, что соглашение может быть достигнуто. В таких случаях, однако, необходимо принимать во внимание озабоченность конкретного компетентного органа в избежании любых расхождений или противоречий между решением суда и взаимным соглашением, которое ищется, с трудностями или рисками злоупотреблений, которые это может повлечь за собой. Таким образом, вкратце, кажется нормальным, что реализация такого взаимного соглашения обычно должна быть обусловлена:

– принятием такого взаимного соглашения налогоплательщиком, и

– отзывом им иска в суде в отношении тех пунктов, которые были урегулированы в взаимном соглашении.

8. Сфера действия пункта 3 статьи 25 Предложение: Следует изучить надлежащую сферу действия пункта 3 статьи 25, в частности в связи с двойным налогообложением филиалов одного и того же налогоплательщика, с целью предложения в Комментарии возможных решений проблем.

39. Этот пункт был Предложением 6 для «Будущего исследования» в Отчете о ходе работы за 2004 год. Пункт 3 статьи 25 гласит (курсив добавлен): «[К]омпетентные органы Договаривающихся государств должны стремиться разрешать по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие относительно толкования или применения Конвенции. Они также могут консультироваться друг с другом с целью устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией». R (21) Общепринятое мнение заключается в том, что замысел пункта 3, первого предложения, направлен на общее «поддержание порядка» в Конвенции, а не на решение конкретного случая, но поскольку такие случаи могут указывать на более системные проблемы, данный пункт, конечно, не препятствует инициированию МАР по вопросу, возникающему в конкретном случае, или стремлению компетентного органа к результату, который фактически выгоден конкретному налогоплательщику. Пункт 3 подчеркивает способствующий аспект МАР, который способствует обеспечению сохраняющейся актуальности налоговых договоров, разработанных для действия в течение значительного периода времени.

40. Второе предложение пункта 3 более непосредственно направлено на конкретные случаи, но также явно является формулировкой, носящей способствующий или разрешительный характер, а не характер договорного обязательства. Это положение ясно показывает, что договор в форме Модели ОЭСР не препятствует таким консультациям по вопросам, не охваченным

Конвенцией, фактически, он явно предназначен «приглашать» их (см. пункт 3 Комментария к статье 25). Это положение предоставляет большую гибкость в отношении того, как проводятся консультации.

41. Второе предложение также по своим условиям не предоставляет налогоплательщикам такого же права инициирования, как согласно пункту 1, по вопросам, касающимся Конвенции, однако оно также не препятствует компетентным органам совместно предоставлять такие права. На практике компетентный орган может принять решение обратиться за МАР согласно пункту 3 после того, как вопрос был доведен до его сведения налогоплательщиком, хотя такой запрос, конечно, не является необходимым для того, чтобы этот компетентный орган инициировал МАР.

42. Хотя опыт работы со случаями, возникающими в соответствии с пунктом 3 статьи 25, невелик, эти вопросы могут стать более важными в будущем из-за работы, проводимой по распределению прибыли к постоянному представительству (ПП). В соответствии с принятой методологией, впервые создана структура, которая могла бы позволить разрешить чрезвычайно сложные вопросы, касающиеся распределения прибыли между филиалами одного и того же

налогоплательщика в разных Государствах, такие как распределение капитала банковским филиалам.

43. Поскольку такие филиалы не являются резидентами стран, вовлеченных в потенциальный спор о распределении прибыли, МАР, предусмотренная в пунктах 1 и 2 статьи 25, недоступна, и единственное потенциальное устранение двойного налогообложения посредством МАР возникает, вместо этого, согласно пункту 3. Действительно, пункт 37 Комментария к статье 25 отмечает, что второе предложение пункта 3 статьи 25 может быть использовано для разрешения споров в контексте ПП, описанном выше, и поощряет его использование для избежания двойного налогообложения. Однако пункт 37 далее указывает на некоторые проблемы для некоторых Договаривающихся государств при применении этого пункта – Государств, где внутреннее законодательство препятствует «дополнению» договора по вопросам, которые не рассматриваются явно или, по крайней мере, неявно. Также ряд Государств не включает второе предложение пункта 3 в свои двусторонние договоры по этой или другим причинам. R (21)

44. В Отчете о ходе работы за 2004 год были отмечены эти вопросы, и было сочтено целесообразным пересмотреть пункт 3 статьи, чтобы убедиться, что он более широко доступен для использования в надлежащих случаях.

Изменения в Комментарий

45. Ниже приведены изменения в Комментарий, которые были разработаны для решения этих вопросов: Заменить пункт 37 Комментария к статье 25 следующим:

37. Второе предложение пункта 3 позволяет компетентным органам рассматривать также такие случаи двойного налогообложения, которые не подпадают под действие положений Конвенции. Особый интерес в этой связи представляет случай резидента третьего государства, имеющего постоянные представительства (ПП) в обоих Договаривающихся государствах. Разумеется, не только желательно, но в большинстве случаев это также будет особо отражать роль статьи 25 и процедуры взаимного согласования (МАР) в обеспечении того, чтобы компетентные органы могли консультироваться друг с другом для обеспечения эффективного действия Конвенции в целом, и что процедура взаимного согласования должна приводить к эффективному устранению двойного налогообложения, которое может возникнуть в такой ситуации. Возможность рассмотрения таких вопросов в рамках процедуры взаимного согласования становится все более важной, поскольку Договаривающиеся государства ищут более согласованные подходы к вопросам распределения прибыли, касающимся филиалов, и это вопрос, который можно было бы полезно обсудить при ведении переговоров о конвенциях или протоколах к ним. Однако должно быть сделано исключение для Договаривающихся государств, чье внутреннее законодательство препятствует дополнению Конвенции по вопросам, которые не рассматриваются в ней явно или хотя бы подразумеваемо; в таких ситуациях Конвенция может быть дополнена только протоколом, который, как и сама Конвенция, подлежит ратификации или одобрению, касающимся данного вопроса. Однако в большинстве случаев положения самой Конвенции, истолкованные в соответствии с общепринятыми принципами толкования налоговых конвенций, будут в достаточной мере поддерживать вопросы, касающиеся двух филиалов организации третьего государства, подпадающих под действие процедур пункта 3.

OECD MODEL CONVENTION

R (21)

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

C. МЕРОПРИЯТИЯ ПО ДРУГИМ ПРЕДЛОЖЕНИЯМ ИЗ ОТЧЕТА О ПРОГРЕССЕ 2004 ГОДА

46. В данном разделе описывается последующая работа, выполненная по другим предложениям, включенным в Отчет о прогрессе 2004 года. Как объясняется ниже, основными результатами этой работы стали разработка Руководства по эффективной процедуре взаимного согласования (Manual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP)) (см. подраздел 1 ниже) и разработка системы отчетности для случаев взаимного согласования (см. подраздел 2 ниже).

1. Руководство по эффективной процедуре взаимного согласования Предложение: Для налоговых администраций и налогоплательщиков будет разработано Руководство по практике эффективной процедуры взаимного согласования («MEMAP»). Позиции, изложенные в Руководстве, не будут иметь обязательной силы для стран-участниц, но будут отражать анализ, проведенный в связи с

конкретным вопросом. В МЕМАР будут обсуждаться надлежащие практики и возможные альтернативные подходы к вопросам, рассматриваемым Комитетом.

47. В соответствии с этим предложением было разработано Руководство по эффективной процедуре взаимного согласования («МЕМАР»). Это руководство доступно в электронном виде онлайн по адресу www.oecd.org/ctp/memap. МЕМАР объясняет различные этапы процедуры взаимного согласования, обсуждает различные вопросы, связанные с этой процедурой, и, при необходимости, описывает передовые практики.

2. Система отчетности МАР Предложение: Будет изучена возможность разработки некоего анализа текущего статуса дел МАР в странах-участницах, включая вид информации, которая будет раскрываться.

48. Две ключевые цели работы Комитета заключались в улучшении своевременности обработки и завершения дел МАР и повышении общей прозрачности процедуры МАР. Поэтому было решено, что страны-участницы будут готовить и представлять ОЭСР ежегодные отчеты, содержащие базовую информацию о количестве дел МАР. Было сочтено, что такие ежегодные отчеты предоставят ценную информацию как налоговым администрациям, так и налогоплательщикам. Эти отчеты будут готовиться следующим образом:

– Странам будет предложено отчитываться о состоянии их портфеля дел МАР за каждый 12-месячный отчетный период на основе таблицы, приведенной в приложении 2. Эта таблица требует отчетности по делам МАР за данный отчетный период следующим образом: начальное и конечное количество дел МАР; количество дел, инициированных в течение года; количество дел, завершенных в течение года; количество дел, отозванных или закрытых в течение года без полного устранения двойного налогообложения; и, по желанию, среднее время цикла для дел, завершенных, закрытых или отозванных в течение года; при этом все эти столбцы детализируются по году, в котором было инициировано дело МАР.

R (21)

OECD MODEL CONVENTION

– Отчеты будут доступны на веб-сайте ОЭСР и будут обновляться ежегодно, наряду с периодическими обновлениями профилей стран, которые уже доступны на этом сайте.

49. Благодаря такой структуре отчетности МАР налогоплательщики будут лучше понимать программу МАР страны и смогут принимать более обоснованные решения относительно своих действий. Налоговые администрации также должны найти эту информацию полезной для оценки эффективности своей программы МАР.

50. Определения, прилагаемые к шаблону отчетности, призваны обеспечить достаточно последовательную отчетность между странами, при этом включая некоторую гибкость для учета различных практик сбора данных в странах. Например, некоторые страны собирают данные на основе календарного года, тогда как другие собирают данные на основе другого 12-месячного периода. Шаблон разработан для учета таких различий, сохраняя при этом цель получения достаточно актуальной статистики от отчитывающихся стран.

51. Дополнительная статистика, аналогичная статистике, которую некоторые страны сообщают в настоящее время (например, разбивка по вопросам, отраслям или договаривающимся партнерам, или по тому, инициированы ли дела внутри страны или из-за рубежа), может быть включена в будущем, если будет достигнут консенсус о том, что такие дополнительные данные не будут чрезмерно обременительными для составления и не создадут риска идентификации отдельных налогоплательщиков. Тем временем странам, желающим сообщать эти дополнительные статистические данные, рекомендуется делать это через веб-ссылку в своих профилях стран.

3. Частичное устранение двойного налогообложения

R (21) Предложение: Будет дополнительно рассмотрена целесообразность предоставления более четкого механизма для «частичного» устранения двойного налогообложения и, при необходимости, будут разработаны изменения в Комментарий для отражения этих выводов. В случаях предоставления частичного устранения особое внимание следует уделить взаимосвязи с дополнительными методами разрешения споров.

52. Комитет пришел к выводу, что работа в этой области на данном этапе и в контексте другой работы МАР может быть воспринята как одобрение подходов, которые предусматривают лишь частичное устранение двойного налогообложения. По этой причине было решено пока не реализовывать это предложение.

4. Последовательность, конкурентоспособность и недискриминация Предложение: Опыт стран в областях последовательности, конкурентоспособности и недискриминации может быть дополнительно проанализирован, чтобы определить целесообразность разработки дополнительных указаний в МЕМАР и/или Комментарии к статье 25.

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

53. Хотя Комитет рассматривает это как область для возможной будущей работы, он не считал возможным предоставить конкретные указания на данном этапе и полагал, что этот вопрос будет лучше рассмотрен в рамках другой работы Рабочей группы № 6 по налогообложению многонациональных предприятий.

5. Вторичные корректировки Предложение: Взаимосвязь между вторичными корректировками и процессом МАР может быть пересмотрена с целью уделения большего внимания желательности, но не обязательности рассмотрения таких вопросов в процессе МАР.

54. Этот вопрос касается корректировок по «вторичным сделкам», посредством которых некоторые государства, предлагающие корректировку трансфертного ценообразования, предусматривают в своем внутреннем законодательстве условную сделку, при которой избыточные прибыли, возникающие в результате первичной корректировки, рассматриваются как переданные в определенной форме (например, условные дивиденды, взносы в капитал или займы) и облагаются налогом соответствующим образом.

55. Комитет согласился, что вопрос вторичных корректировок является важным и по нему должна быть проведена работа. Поэтому было решено, что этот вопрос должен быть дополнительно изучен Рабочей группой № 1 по налоговым конвенциям и связанным вопросам и Рабочей группой № 6 по налогообложению многонациональных предприятий.

6. Треугольные дела Предложение: Может быть предпринята возможность более явного и структурированного подхода к вопросам, возникающим в связи с «треугольными» делами, с учетом предложений по изменению Комментария, если будет достигнуто соглашение о подходящем подходе и возможности разработки многостороннего решения.

R (21)

56. Комитет пришел к выводу, что это вопрос по существу, связанный с более широким вопросом применения двусторонних договоров в ситуациях, затрагивающих более двух государств. Принимая во внимание работу, которую Рабочая группа № 1 по налоговым конвенциям и связанным вопросам проделала по этому вопросу в прошлом (она подготовила отчет по «Треугольным делам» в 1992 году), было решено, что любой вопрос, связанный с треугольными делами, должен быть доведен до сведения этой Рабочей группы, которая при необходимости могла бы консультироваться с Рабочей группой № 6 по налогообложению многонациональных предприятий. Приложение

OECD MODEL CONVENTION

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

ПОСЛЕДУЮЩАЯ РАБОТА ПО ПРЕДЛОЖЕНИЯМ, ВКЛЮЧЕННЫМ В ОТЧЕТ О ПРОГРЕССЕ 2004 ГОДА

[Предложения, включенные в Отчет о прогрессе 2004 года, были разделены на три группы: текущие предложения, предложения для будущей работы и предложения для будущего изучения. В этом Приложении перечислены все предложения Отчета о прогрессе и, в случаях, когда Комитетом требовалась последующая работа, дается ссылка на часть настоящего отчета, которая описывает, как предложение было рассмотрено]

ТЕКУЩИЕ ПРЕДЛОЖЕНИЯ ОТЧЕТА О ПРОГРЕССЕ 2004 ГОДА

1. Страны должны пересмотреть опубликованные в настоящее время рекомендации по внутренним правилам и процедурам МАР, чтобы убедиться, что они соответствуют критериям

прозрачности, изложенным в этой записке. Такие рекомендации должны включать позицию страны как по операционным, так и по техническим вопросам. Странам, которые еще не опубликовали таких рекомендаций, настоятельно рекомендуется сделать это как можно скорее. Комитету не требовалась последующая работа.

2. Работа по публикации профилей стран должна быть продолжена, охват стран расширен, а профили должны обновляться и расширяться для отражения будущих событий в текущей работе. В частности, экономики, не входящие в ОЭСР, будут поощряться к участию в этом процессе. Последующая работа: профили стран периодически обновлялись, и ряд стран, не входящих в ОЭСР, добавили свои профили. Обновленные профили стран можно найти на веб-сайте ОЭСР по адресу: http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33753_29601439_1_1_1_1,00.html

R (21)

3. Страны должны пересмотреть правомочия компетентных органов (CA) и уточнить в своих профилях стран объем полномочий компетентных органов и любые конкретные ограничения по вопросам, которые могут быть предметом MAP. Комитету не требовалась последующая работа.

4. Страны должны пересмотреть текущие сроки обработки MAP, ресурсы и структуру своей функции компетентных органов в свете вышеизложенного анализа и предпринять необходимые шаги для решения поднятых вопросов. В частности, им рекомендуется разработать и опубликовать целевые или ориентировочные сроки для обработки дел MAP. Комитету не требовалась последующая работа.

5. Страны должны пересмотреть структуру своих текущих практик, касающихся этапов процесса MAP, в свете вышеизложенного анализа и предпринять необходимые шаги для решения поднятых вопросов. В частности, информированию налогоплательщика о ходе дела MAP (с учетом требований конфиденциальности статьи 26) следует уделять первостепенное внимание.

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

Комитету не требовалась последующая работа.

6. Страны должны пересмотреть структуру своего процесса принятия решений MAP в свете вышеизложенного анализа и предпринять необходимые шаги для решения поднятых вопросов. В частности, следует подчеркнуть тот факт, что дела должны решаться на основе существа каждого дела и принципиальным, объективным и справедливым образом. Комитету не требовалась последующая работа.

7. Страны должны пересмотреть свои процедуры по имплементации соглашений MAP в свете вышеизложенного анализа и предпринять необходимые шаги для решения поднятых вопросов. В частности, им рекомендуется разработать временные рамки, обеспечивающие полную имплементацию соглашения, включая возврат уплаченного налога. Комитету не требовалась последующая работа.

8. Страны должны пересмотреть свой подход к влиянию соглашения MAP на последующие годы в свете вышеизложенного анализа и предпринять необходимые шаги для решения поднятых вопросов. Комитету не требовалась последующая работа.

9. Хотя очевидно, что соглашения MAP сами по себе не имеют формальной прецедентной силы, страны должны пересмотреть свои практики, касающиеся рассмотрения других соглашений MAP в контексте конкретного дела с целью обеспечения, насколько это возможно, того, чтобы дела решались на принципиальной основе и в последовательным образом. Комитету не требовалась последующая работа.

R (21) ПРЕДЛОЖЕНИЯ ОТЧЕТА О ПРОГРЕССЕ 2004 ГОДА ДЛЯ БУДУЩЕЙ РАБОТЫ

1. Для налоговых администраций и налогоплательщиков будет разработано Руководство по практике эффективной процедуры взаимного согласования («MEMAP»). Позиции, изложенные в Руководстве, не будут иметь обязательной силы для стран-участниц, но будут отражать анализ, проведенный в связи с конкретным вопросом. В MEMAP будут обсуждаться надлежащие практики и возможные альтернативные подходы к вопросам, рассматриваемым Комитетом. Отдельные вопросы, которые будут освещены в таком Руководстве, подробно обсуждаются в соответствующих частях настоящего Отчета.

OECD MODEL CONVENTION

Последующая работа: см. раздел C (1) настоящего Отчета.

2. Будет проведена работа по анализу требований к срокам давности и обсуждению возможных решений в этом отношении, принимая во внимание различия во внутренних правилах. Эта работа может привести к разработке рекомендаций по надлежащим практикам в МЕМАР с целью повышения прозрачности по этому вопросу и предоставления налогоплательщикам возможности защитить свою позицию. Это также может привести к изменениям в Комментарии к статье 25. Последующая работа: см. раздел B (1) настоящего Отчета, а также работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

3. Будут разработаны изменения в Комментарии, касающиеся «вероятности» налогообложения не в соответствии с Конвенцией, и дающие указания относительно того, как применять это требование, включая то, что можно сделать для обеспечения осведомленности налогоплательщика о начале течения срока. Последующая работа: см. раздел B (2) настоящего Отчета.

4. МЕМАР также будет включать обсуждение вопроса о «вероятности» налогообложения не в соответствии с Конвенцией. Последующая работа: см. работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

5. Будут проанализированы обстоятельства, при которых налогоплательщику должен быть отказано в доступе к МАР, наряду с обсуждением возможных надлежащих практик в этом отношении, принимая во внимание различные обстоятельства внутреннего законодательства в разных странах. Этот анализ будет отражен в МЕМАР и, если это будет сочтено необходимым, в Комментарии к статье 25. Последующая работа: см. раздел B (3) настоящего Отчета, а также работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

R (21)

6. Будут проанализированы обстоятельства, при которых процессуальные требования внутреннего законодательства или административные практики фактически блокируют доступ налогоплательщика к МАР, наряду с обсуждением надлежащих практик в этом отношении, принимая во внимание различные обстоятельства внутреннего законодательства в разных странах. Этот анализ будет отражен в МЕМАР. Последующая работа: см. работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

7. Будет проведен анализ практики стран в отношении приостановления взимания налога во время процесса МАР и предпринята попытка достичь консенсусной позиции, согласно которой могут быть разработаны альтернативные методы обеспечения взимания и иной защиты государственных интересов. Результаты этой работы могут быть включены в МЕМАР и, в той степени, в которой это будет сочтено целесообразным, в Комментарий.

IMPROVING THE RESOLUTION OF TAX TREATY DISPUTES

Последующая работа: см. раздел B (4) настоящего Отчета, а также работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

8. Будет проведен анализ практики стран в отношении приостановления или списания процентов и штрафов во время процесса МАР и предпринята попытка достичь консенсусной позиции относительно того, является ли приостановление процентных обязательств и уплаты штрафов уместным и когда. Результаты этой работы могут быть включены в МЕМАР и, в той степени, в которой это будет сочтено целесообразным, в Комментарий. Последующая работа: см. раздел B (5) настоящего Отчета, а также работу, проделанную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Отчета.

9. Будет проведен анализ правовых полномочий, необходимых для заключения и выполнения соглашений в рамках процедуры взаимного согласования (МАР), и этот анализ будет отражен в МЕМАР с рекомендацией всем странам предоставить компетентным органам (CAs) необходимые полномочия для эффективного функционирования процедуры взаимного согласования (МАР). Дальнейшая работа: см. работу, проведенную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Доклада.

10. Комментарий к статье 25 будет уточнен, чтобы указать обстоятельства, при которых процедура взаимного согласования (МАР) может применяться в ситуациях, связанных с соответствующими корректировками. Дальнейшая работа: см. раздел B (6) настоящего Доклада, а также работу, проведенную по МЕМАР в разделе C (1) настоящего Доклада.

11. Последующие изменения в Комментарии к основным статьям соглашения могут указывать на то, что в некоторых обстоятельствах применение надлежащего толкования может позволить избежать необходимости обращения к процедуре взаимного согласования (MAP), оставляя при этом открытой возможность использования процедуры взаимного согласования (MAP) в тех случаях, когда это невозможно. R (21) Непосредственная дальнейшая работа не требовалась от Комитета.

12. Вопросы стран, касающиеся взаимосвязи между внутренним законодательством и процедурой взаимного согласования (MAP), будут проанализированы и рассмотрены с целью обеспечения максимально возможного функционирования процедуры взаимного согласования (MAP), принимая во внимание возможные конституционные и другие правовые ограничения во внутренних правовых системах. Результаты этой работы могут быть отражены в MEMAP и/или в изменениях к статьям Модельной налоговой конвенции или к Комментарию.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Дальнейшая работа: см. раздел B (7) настоящего Доклада, а также работу, проведенную по MEMAP в разделе C (1) настоящего Доклада.

13. MEMAP будет содержать обсуждение надлежащих практик в структурировании функции компетентного органа (CA), подчеркивая вопросы распределения ресурсов и разработки временных рамок. Дальнейшая работа: см. работу, проведенную по MEMAP в разделе C (1) настоящего Доклада.

14. MEMAP будет содержать обсуждение роли налогоплательщика в процедуре взаимного согласования (MAP) с особым вниманием к необходимости разработки открытой и прозрачной процедуры. Дальнейшая работа: см. работу, проведенную по MEMAP в разделе C (1) настоящего Доклада.

15. MEMAP будет содержать обсуждение надлежащих практик в процессе принятия решений в рамках процедуры взаимного согласования (MAP), включая противоречие между необходимостью найти административное решение по делу как можно быстрее и стремлением принимать последовательные и принципиальные решения. Дальнейшая работа: см. работу, проведенную по MEMAP в разделе C (1) настоящего Доклада.

16. Комитет разработает предложение, изучающее целесообразность внедрения обязательной передачи (а не обязательного разрешения) неразрешенных дел процедуры взаимного согласования (MAP) в форме механизма дополнительного урегулирования споров в свете общего обязательства международного права добросовестно применять и толковать соглашение. Это может повлечь за собой внесение изменений в пункты 26 и 46–48 Комментария к статье 25, чтобы прямо указать, что обязательство международного права добросовестно стремиться к достижению соглашения при применении процедуры взаимного согласования (MAP) требует, чтобы в случае невозможности достижения соглашения в ходе обычных обсуждений MAP неразрешенные вопросы(ы) были переданы на соответствующую форму дополнительной процедуры урегулирования споров. Могут быть также осуществимы другие методы реализации, включая изменения или R (21) добавления к статьям Модельной налоговой конвенции. Чтобы помочь в реализации предложения об обязательной передаче неразрешенных вопросов в рамках SDR, Комитет изложит процедуры, которые могут быть использованы для такой передачи, включая:

– Оценка различных форм SDR и ситуаций, для которых они были бы пригодны

– Временные рамки или «пусковой» механизм, который привел бы к обязательной передаче неразрешенного вопроса в SDR

– Роль налогоплательщика в процессе SDR, включая согласие на передачу и обстоятельства, при которых налогоплательщику может быть отказано в доступе к SDR

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО СОГЛАШЕНИЯМ

– Прямое участие налогоплательщика в процессе SDR

– Взаимосвязь между процессом SDR и средствами правовой защиты налогоплательщика во внутреннем законодательстве

– Взаимосвязь между решением SDR и процессом взаимного согласования (MAP) в целом

– Форма и публикация решения SDR

– Операционные и процедурные детали для осуществления процесса SDR Процедуры могут быть реализованы путем изменений в Комментарии к статье 25 и/или разработки надлежащих практик в МЕМАР. Дальнейшая работа: см. раздел A настоящего Доклада.

17. Комитет разработает предложение, изучающее целесообразность внедрения обязательного разрешения неразрешенных дел процедуры взаимного согласования (MAP) для использования только теми странами, которые желают предусмотреть обязательное разрешение всех дел. Это, вероятно, потребует разработки текста новой статьи Модельной конвенции и сопутствующего Комментария или может принять иную форму. Работа, предусмотренная в предложении по «разрешению», будет включать руководство по следующим вопросам:

– Взаимосвязь между решением SDR и текущим процессом взаимного согласования (MAP), включая вопрос о том, должно ли решение SDR быть обязательным для правительств и налогоплательщика

– Вопросы, связанные с реализацией решения SDR

– Необходимые изменения вопросов, рассмотренных в предложении по «передаче», с учетом того, что разрешение вопроса будет в некотором роде обязательным. R (21) Дальнейшая работа: см. раздел A настоящего Доклада.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ДАЛЬНЕЙШЕМУ ИЗУЧЕНИЮ ИЗ ОТЧЕТА О ПРОГРЕССЕ ЗА 2004 ГОД

1. Будет изучена возможность разработки своего рода анализа текущего состояния дел процедуры взаимного согласования (MAP) в странах-членах, включая тип информации, которая будет раскрываться. Дальнейшая работа: см. раздел C (2) настоящего Доклада.

2. Целесообразность предоставления более четкого механизма для «частичного» устранения двойного налогообложения будет рассмотрена дополнительно и, если применимо, будут разработаны изменения в Комментарий для отражения этих выводов. При предоставлении частичного устранения особое внимание следует уделить

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

взаимосвязи с методами дополнительного урегулирования споров. Дальнейшая работа: см. раздел C (3) настоящего Доклада.

3. Опыт стран в областях согласованности, конкурентоспособности и недискриминации может быть дополнительно проанализирован, чтобы определить, целесообразно ли разработать дополнительные руководящие указания в МЕМАР и/или Комментарии к статье 25. Дальнейшая работа: см. раздел C (4) настоящего Доклада.

4. Взаимосвязь между вторичными корректировками и процедурой взаимного согласования (MAP) может быть пересмотрена с целью уделения большего внимания желательности, но не обязательности рассмотрения таких вопросов в рамках процедуры взаимного согласования (MAP). Дальнейшая работа: см. раздел C (5) настоящего Доклада.

5. Может быть рассмотрена возможность более явного и структурированного подхода к вопросам, возникающим в связи с «треугольными» делами, с учетом предложений по изменениям в Комментарии, если будет достигнуто соглашение по надлежащему подходу и возможности разработки многостороннего решения. Дальнейшая работа: см. раздел C (6) настоящего Доклада.

6. Следует рассмотреть надлежащую сферу применения пункта 3 статьи 25, в частности, в связи с двойным налогообложением филиалов одного и того же налогоплательщика, с целью предложения в Комментарии возможных решений проблемы. Дальнейшая работа: см. раздел B (8) настоящего Доклада.

Примечания R (21) 1. Доступно по адресу http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf.

2. С ними можно ознакомиться по адресу: http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html. Приложение

УЛУЧШЕНИЕ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО СОГЛАШЕНИЯМ

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

СТАТИСТИКА ПРОГРАММЫ MAP ЗА [2006] ГОД1

Страна: _____ Если отчетный период не соответствует календарному году, пожалуйста, укажите дату окончания отчетного периода: _____

Среднее время цикла для дел, или отозвано с двойным налогообложением (в месяцах)1	Закрыто завершенных, закрытых или отозванных в года	Начальный остаток на первый день года	Инициировано в течение года	Завершено в течение года	Конечный остаток на последний день года	Год инициирования дела MAP в течение года
2000 или ранее	– 2001	– 2002	– 2003	– 2004	– 2005	– 2006 – Всего

1. Хотя странам настоятельно рекомендуется сообщать о среднем времени цикла для своих дел по процедуре взаимного согласования (MAP), признается, что некоторые страны могут не считать предоставление этой информации целесообразным или обоснованным и, соответственно, могут не включать эту информацию в свой отчет.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ТЕРМИНОВ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ В ОТЧЕТНОСТИ:2 Отчетный период: Отчетный период — это любой 12-месячный период, за который компетентный орган готовит статистику, касающуюся его программы процедуры взаимного согласования (MAP). Отчетный период для конкретного календарного года — R (21) это либо сам календарный год, либо любой 12-месячный период, заканчивающийся в течение этого календарного года, в зависимости от того, что лучше соответствует практике ведения учета компетентного органа. Так, например, отчетным периодом за 2006 год будет календарный 2006 год для компетентного органа, который ведет учет на основе календарного года, или будет период с 1 октября 2005 года по 30 сентября 2006 года для компетентного органа, который ведет учет на основе года, заканчивающегося 30 сентября. Для достижения максимальной согласованности данных странам настоятельно рекомендуется отчитываться на основе календарного года, но использование отчетного периода, не соответствующего календарному году, допустимо, если страна считает отчетность по календарному году слишком обременительной. Дело MAP: Дело, возникающее из запроса, поданного лицом в соответствии с положениями о процедуре взаимного согласования (MAP) налоговой конвенции. Дела, находящиеся в производстве компетентного органа,

как правило, включают: (i) дела, возникающие из запроса, поданного налогоплательщиком непосредственно этому компетентному органу; и (ii) дела, возникающие из запроса, поданного налогоплательщиком компетентному органу договаривающегося государства-партнера и впоследствии представленного последним компетентным органом первому компетентному органу. Эти дела обычно представляют собой запросы на разрешение ситуаций, когда налогоплательщики облагаются налогом не в соответствии с положениями соответствующей налоговой конвенции, преимущественно ситуаций двойного налогообложения. Это может быть дело, возникающее из запроса, поданного в соответствии с положением, основанным на статье 25(1) Модельной налоговой конвенции ОЭСР, или, альтернативно, на статье 25(3), при условии, что в последнем случае запрос является специфическим для налогоплательщика, а не является запросом на общее толкование конвенции. Оно также может включать дело, в котором делается запрос на определение резидентства налогоплательщика в ситуациях двойного резидентства типа, упомянутого в статье 4(2)(d) Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Дело MAP для этой цели не считается включающим запрос на предварительное соглашение о ценообразовании (APA). Хотя дело может касаться ряда вопросов и налоговых лет, оно все равно должно рассматриваться как одно дело для статистических целей, если вопросы схожи для всех лет и предполагается, что они будут рассмотрены одновременно с целью коллективного разрешения всех вопросов и лет. Для этой цели, если в течение трех месяцев с момента получения первого запроса компетентный орган получает последующий запрос от того же лица в отношении аналогичного вопроса, но за другой налоговый год, или в отношении того же налогового года по другому вопросу, этот последующий запрос должен рассматриваться как часть первого запроса. Год инициирования: Год (т.е. 12-месячный отчетный период), в котором дело инициируется, как определено ниже. Каждый отчетный период ассоциируется с календарным годом, в котором или с которым отчетный период заканчивается. Так, например, дело, инициированное 1 ноября 2006 года, будет считаться делом, инициированным в 2006 году для компетентного органа, ведущего статистику на основе календарного года, но будет считаться делом, инициированным в 2007 году R (21) для

компетентного органа, ведущего статистику на основе отчетного периода, заканчивающегося 30 сентября 2006 года. Шаблон предполагает, что отчет за данный отчетный период должен включать детализированную информацию о рассмотрении дел, инициированных в течение 5 предшествующих отчетных периодов, и агрегированную информацию по любым делам, инициированным в течение любых более ранних периодов. Компетентные органы, которые не в состоянии обоснованно предоставить такую детализированную информацию по некоторым или всем делам, инициированным до их первого отчетного периода, могут предоставить информацию на агрегированной основе. Начальный остаток: Количество незавершенных дел процедуры взаимного согласования (MAP) в производстве компетентного органа, которые не были завершены, закрыты или отозваны (как определено ниже) по состоянию на начало отчетного периода. Начальный остаток будет равен конечному остатку предыдущего года. Эти незавершенные дела включают

дела, по которым было достигнуто решение, но налогоплательщик еще официально не согласился с этим решением. Начальный остаток по определению не будет включать дела, инициированные в течение отчетного периода. Инициированное дело: «Инициированное» дело — это дело, которое было принято компетентным органом. В большинстве случаев компетентные органы принимают запрос лица о помощи компетентного органа в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) в день, когда запрос считается полным, и это обычно подтверждается уведомлением от компетентного органа лицу о том, что запрос был принят. «Полный запрос» — это запрос, содержащий достаточную информацию, позволяющую компетентному органу решить, является ли возражение, лежащее в основе дела, обоснованным. Для этой цели просто «защитное» обращение в компетентный орган (т.е. обращение, сделанное до истечения срока подачи запроса в компетентный орган, но не содержащее достаточной информации для того, чтобы компетентный орган мог решить, является ли возражение, лежащее в основе дела, обоснованным) не должно рассматриваться как «инициированное» дело. Дело, которое представлено компетентному органу компетентным органом другого Государства (в соответствии с запросом, поданным последнему компетентному органу), обычно считается «инициированным» для целей статистики первого компетентного органа, когда первый компетентный орган получает это представление, если только первый компетентный орган впоследствии не уведомит последний компетентный орган о том, что запрос является неполным или иным образом не принят для обсуждений в рамках процедуры взаимного согласования (MAP). По определению эта колонка будет включать только дела, инициированные в течение текущего отчетного периода. Завершенное дело: Дело, которое было разрешено, будь то по взаимному согласию (включая арбитраж) или односторонним действием компетентного органа, когда налогообложение не в соответствии с конвенцией (включая двойное налогообложение) было полностью или частично устранено. Как правило, дело считается завершенным в дату, когда налогоплательщик официально принял решение. На этом этапе единственным оставшимся действием налоговой R (21) администрации должна быть обработка результата решения, которая должна быть выполнена достаточно оперативно (например, в течение 30 дней). Конечный остаток: Количество незавершенных дел процедуры взаимного согласования (MAP) в производстве компетентного органа, которые не были завершены, закрыты или отозваны (как определено ниже) по состоянию на конец отчетного периода. Конечный остаток будет равен начальному остатку на следующий год. Закрытое или отозванное дело с двойным налогообложением: Эта колонка должна включать информацию по любому делу, которое было закрыто налоговой администрацией (где нет дальнейшего обращения в рамках положения о процедуре взаимного согласования (MAP) соответствующей конвенции) или отозвано налогоплательщиком в обстоятельствах, когда налогообложение не в соответствии с конвенцией (включая двойное налогообложение) не было устранено. Дело считается закрытым налоговыми администрациями в дату, когда они предоставили налогоплательщику письменное уведомление о том, что они не могут и не смогут достичь решения и что в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) нет дальнейшего обращения (такого как арбитраж). Страны имеют возможность определять, как они желают отчитываться по таким делам (например, количество таких дел или вопросов, закрытых или отозванных с двойным налогообложением, денежные суммы неустраненного двойного налогообложения в таких делах, процентные суммы неустраненного двойного налогообложения в таких делах и т.д.), но они должны отчитываться на последовательной основе из года в год и должны объяснить основу, на которой они отчитываются.

Среднее время цикла: Среднее время, необходимое для завершения дела процедуры взаимного согласования (MAP). Это среднее значение рассчитывается путем сначала суммирования количества месяцев, потребовавшихся для завершения или закрытия каждого дела (включая любое отозванное дело), которое было завершено, закрыто или отозвано в течение отчетного периода, начиная с даты инициирования до даты завершения, закрытия или отзыва. Второй шаг заключается в делении этого суммированного количества месяцев на общее число таких завершенных, закрытых и отозванных дел. Результатом является среднее время цикла дела процедуры взаимного согласования (MAP) в месяцах, или, другими словами, среднее количество месяцев, необходимое для завершения дела процедуры взаимного согласования (MAP).

Примечания

1. Страны могут пожелать представить объяснение в сноске относительно любых аномальных показателей, приведенных в этой таблице, особенно если это поможет поддержать доверие налогоплательщиков к процессу MAP. Также страны могут агрегировать информацию за два или более лет, если количество случаев за данный год настолько мало, что может выдать личность вовлеченных налогоплательщиков.

2. Соблюдение этих определений улучшит точность и согласованность сообщаемых данных. В исключительных случаях, когда налоговая администрация не принимает определение или не может представить отчет на основе этого определения, эта администрация R (21) просится представить сноску, объясняющую разницу между ее стандартом отчетности и определением.

Применение и толкование Статьи 24 (Недискриминация) (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.)

Оглавление

Введение ..... **R(22)-2**
A. Общие вопросы ..... **R(22)-2**
A-1 Общие комментарии относительно принципов, лежащих в основе Статьи 24 ..... **R(22)-2**
A-2 Положения, применимые к группам компаний ..... **R(22)-6**
A-3 Дискриминация в отношении одного налогоплательщика или класса налогоплательщиков? . R(22)-11
B. Вопросы, относящиеся к пункту 1 ..... **R(22)-11**
B-1 Применение пункта 1 к компаниям ..... **R(22)-11**
B-2 Толкование термина «в тех же обстоятельствах» ..... **R(22)-15**
B-3 Национальный режим против режима наибольшего благоприятствования ..... **R(22)-16**
C. Вопросы, относящиеся к пункту 3 ..... **R(22)-17**
C-1 Структура и ставка налога для целей пункта 3 ..... **R(22)-17**
C-2 Сопоставимые обстоятельства для целей пункта 3 ..... **R(22)-21**
C-3 Применение пункта 3 к конкретным положениям национального законодательства . R(22)-23
C-4 Пункт 3 и правила трансфертного ценообразования ..... **R(22)-27**
C-5 Налоговые ставки, применимые к прибыли, относимой на постоянное представительство (ПП) ..... **R(22)-28**
D. Вопросы, относящиеся к пункту 4 ..... **R(22)-30**
D-1 Вычеты, охватываемые пунктом 4 ..... **R(22)-30**
E. Вопросы, относящиеся к пункту 5 ..... **R(22)-31**
E-1 Правила недостаточной капитализации ..... **R(22)-31**
E-2 Толкование термина «другие аналогичные предприятия» ..... **R(22)-34**
F. Вопросы, относящиеся к пункту 6 ..... **R(22)-34**
F-1 Применение Статьи 24 ко всем налогам независимо от Статьи 2 ..... **R(22)-34**
ПРИЛОЖЕНИЕ. Вопросы, требующие более фундаментального анализа проблемы недискриминации и налогообложения ..... **R(22)-36**

ВВЕДЕНИЕ

1. Предотвращение дискриминационного налогообложения является важной ролью налоговых конвенций. Налоговые конвенции, однако, признают, что резиденты и нерезиденты находятся в различном положении и часто должны рассматриваться по-разному для целей налогообложения. По этой причине принцип недискриминации был тщательно включен в налоговые конвенции посредством набора положений, которые содержатся в Статье 24 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

2. Однако различия и сложность современных правовых механизмов и налоговых систем иногда приводят к тому, что неясно, является ли различие, сделанное страной для целей налогообложения, формой дискриминации, нарушающей положения Статьи 24, или законным различием, не противоречащим этим положениям.

3. Это привело Комитет ОЭСР по налоговым вопросам к изучению толкования и применения Статьи 24 с целью предоставления более подробных рекомендаций в этой области. Первая версия настоящего Доклада была опубликована в виде проекта для обсуждения в мае 2007 года. Настоящий Доклад отражает окончательные выводы, достигнутые Комитетом после рассмотрения этих комментариев.

4. Настоящий Доклад касается исключительно вопросов, связанных с толкованием и применением текущих положений Статьи 24. По каждому вопросу, рассмотренному Комитетом, Доклад включает краткое описание вопроса, вывод, достигнутый Комитетом, и, при необходимости, изменения в Комментарий, принятые Комитетом.

5. В ходе своей работы Комитет признал, что некоторые вопросы, включая, в первую очередь, перечисленные в Приложении, требуют более фундаментального анализа проблемы недискриминации и налогообложения, что может привести к изменениям в Статью 24. Было согласовано, что такая работа выиграет от вклада экспертов с иным опытом и должна стать последующим проектом.

R (22) A. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ A-1 Общие комментарии относительно принципов, лежащих в основе Статьи 24

Описание вопроса

6. Было предложено включить предварительные замечания в Комментарий к Статье 24, чтобы отразить некоторые основные принципы, которыми следует руководствоваться при толковании различных пунктов Статьи. Такие замечания могли бы охватывать следующие области:

– Сопоставимость: хотя формулировки различных положений Статьи 24 различаются, общая идея заключается в том, что дискриминация может возникнуть только тогда, когда все факторы равны, а различное обращение основано исключительно на различии, запрещенном соответствующим положением. Различное обращение не приводит автоматически к нарушению этих положений.

– Отсутствие требования о лучшем режиме: в какой степени положения Статьи 24 могут быть использованы для обоснования режима, который является лучшим, чем режим гражданина или резидента?

– Взаимосвязь с другими Статьями Конвенции: очевидно, что то, что прямо предписано или разрешено другими положениями Конвенции, не может представлять собой нарушение положений Статьи 24.

– Скрытая или косвенная дискриминация: возникал вопрос, могут ли и в какой степени положения Статьи 24 о недискриминации толковаться как охватывающие не только «явную» дискриминацию (т.е. случай, когда соответствующая налоговая мера четко различает две категории налогоплательщиков, сравниваемые в соответствующем положении, например, налоговая мера, которая по-разному трактует граждан и неграждан), но и «скрытую» дискриминацию (т.е. случай, когда соответствующая налоговая мера не делает прямого различия между двумя категориями налогоплательщиков, сравниваемых в соответствующем

положении, но может иметь такой косвенный эффект, например, мера, которая на практике применяется почти исключительно к негражданам)? Другими словами, охватывают ли положения Статьи 24 «косвенную» дискриминацию, например, случаи, когда иностранному налогоплательщику может быть невозможно выполнить условия для конкретного налогового режима, хотя формулировка самого положения не исключает иностранных налогоплательщиков? Этот вопрос был бы актуален, например, когда правило недостаточной капитализации прямо не отказывает в вычете процентов, выплаченных нерезидентам (чтобы потенциально не противоречить пункту 4 Статьи 24), но делает это в отношении процентов, выплаченных налогоплательщикам, которые не подлежат наиболее полному налоговому обязательству, что обычно имеет место в случае нерезидентов в отличие от резидентов. R (22)

– Положения Статьи 24 не охватывают все формы возможной дискриминации: положения Статьи 24 охватывают определенные конкретные ситуации. Помимо этих конкретных случаев, возможно различное или менее благоприятное обращение. Более широкие правила против дискриминации, содержащиеся в других типах конвенций, поэтому имеют мало отношения к целям применения и толкования Статьи 24.

– Принцип наибольшего благоприятствования и взаимность: положения Статьи 24 не направлены на обеспечение так называемого режима «наибольшего благоприятствования». Было предложено, чтобы это можно было признать в Комментарии, возможно, путем ссылки на принцип взаимности, который, например, предотвратил бы распространение благоприятного режима, вытекающего из регионального соглашения, участником которого является одно из Договаривающихся государств, но не другое.

Выводы, достигнутые Комитетом

7. Комитет согласился, что было бы полезно уточнить во введении к Комментарию к Статье 24, что согласно различным положениям Статьи дискриминация может возникнуть только тогда, когда все факторы равны, а различное обращение основано исключительно на различии, запрещенном соответствующим положением. Он также согласился, что это введение должно предусматривать, что Статья 24 не направлена на обеспечение режима наибольшего благоприятствования и не предназначена для предоставления иностранным гражданам или нерезидентам налогового режима, который был бы лучше, чем режим граждан или предприятий-резидентов. Наконец, также было бы полезно уточнить, что то, что прямо предписано или разрешено другими положениями Конвенции, не может составлять нарушение положений Статьи 24.

8. Комитет также согласился, что Статья 24 не охватывает скрытую или косвенную дискриминацию. Положения Статьи 24 о недискриминации составлены точно и не вводят всеобъемлющее правило о недискриминации (см., например, формулировку пункта 1, которая признает, что резиденты и нерезиденты не находятся в сопоставимых обстоятельствах).

9. Было согласовано, что это должно быть явно указано в Комментарии, не предполагая при этом, что Государствам разрешено умышленно обходить положения Статьи 24, маскируя то, что на самом деле является дискриминацией.

10. Основываясь на этих выводах, Комитет согласовал следующие изменения в Комментарий к Статье 24.

Изменения в Комментарий R (22)

11. Перенумеровать существующий пункт 1 как пункт 1.4 и добавить следующие пункты с 1 по 1.3 непосредственно перед ним (добавления к существующему тексту Комментария выделены полужирным курсивом): Общие замечания

1. Настоящая Статья касается устранения налоговой дискриминации в определенных точных обстоятельствах. Все налоговые системы включают законные различия, основанные, например, на различиях в налоговой обязанности или способности платить. Положения Статьи о недискриминации стремятся сбалансировать необходимость предотвращения необоснованной дискриминации с необходимостью учета этих законных различий. По этой причине Статья не должна необоснованно распространяться на так называемую «косвенную» дискриминацию. Например, хотя пункт 1, который касается дискриминации по признаку гражданства, предотвратил бы различное обращение, которое на самом деле является замаскированной формой

дискриминации по признаку гражданства, такой как различное обращение с физическими лицами в зависимости от того, имеют ли они или имеют право на получение паспорта, выданного Государством, нельзя было бы утверждать, что нерезиденты данного Государства включают преимущественно лиц, не являющихся гражданами этого Государства, чтобы сделать вывод, что различное обращение, основанное на резидентстве, косвенно является дискриминацией по признаку гражданства для целей этого пункта. 1.1 Аналогичным образом, положения Статьи не могут толковаться как требующие режима наибольшего благоприятствования. Если Государство заключило двустороннее или многостороннее соглашение, которое предоставляет налоговые льготы гражданам или резидентам других Договаривающихся государств, являющихся участниками этого соглашения, граждане или резиденты третьего Государства, которое не является Договаривающимся государством по данному договору, не могут претендовать на эти льготы на основании аналогичного положения о недискриминации в конвенции об избежании двойного налогообложения между третьим Государством и первым упомянутым Государством. Поскольку налоговые конвенции основаны на принципе взаимности, налоговый режим, который предоставляется одним Договаривающимся государством в соответствии с двусторонним или многосторонним соглашением резиденту или гражданину другого Договаривающегося государства, являющегося участником этого соглашения, ввиду особых экономических отношений между этими Договаривающимися государствами, не может быть распространен на резидента или гражданина третьего Государства согласно положению о недискриминации налоговой конвенции между первым Государством и третьим Государством. 1.2 Различные положения Статьи 24 предотвращают различия в налоговом режиме, которые основаны исключительно на определенных конкретных основаниях (например, гражданство, в случае пункта 1). Таким образом, для применения этих пунктов другие соответствующие аспекты должны быть одинаковыми. Различные положения Статьи 24 используют разные формулировки для достижения этого результата (например, «в тех же обстоятельствах» в пунктах 1 и 2; «осуществляющие ту же деятельность» в пункте 3; «аналогичные предприятия» в пункте 5). Кроме того, хотя Статья направлена на устранение различий, основанных исключительно на определенных основаниях, она не предназначена для предоставления иностранным гражданам, нерезидентам, предприятиям других Государств или отечественным предприятиям, принадлежащим или контролируемым нерезидентами, налогового режима, который был бы лучше, чем режим граждан, резидентов или отечественных предприятий, принадлежащих или контролируемых резидентами (см., например, пункт 20 ниже). R (22) 1.3 Наконец, как показано в пункте 58 ниже, положения Статьи должны толковаться в контексте других Статей Конвенции, так что меры, которые предписаны или прямо разрешены положениями этих Статей, не могут считаться нарушающими положения Статьи, даже если они применяются, например, только в отношении платежей нерезидентам. И наоборот, однако, тот факт, что конкретная мера не является нарушением положений Статьи, не означает, что она разрешена Конвенцией, поскольку эта мера может нарушать другие Статьи Конвенции.

Пункт 1

1.4 Этот пункт устанавливает принцип, согласно которому для целей налогообложения дискриминация по признаку гражданства запрещена, и что, при условии взаимности, граждане Договаривающегося государства не могут подвергаться менее благоприятному обращению в другом Договаривающемся государстве, чем граждане последнего Государства в тех же обстоятельствах.

A-2 Положения, применимые к группам компаний

Описание вопроса

12. Утверждалось, что текущая формулировка пунктов 1, 3 и 5 Статьи 24 может иметь своим следствием требование от Государства распространить положения своего национального законодательства, применимые к группе компаний (например, освобождение от убытков группы, консолидация, безналоговые переводы между компаниями одной и той же группы), на компании группы, которые не являются резидентами этого Государства.

13. В контексте пункта 1 замечания, полученные от Комитета по консультированию в области предпринимательства и промышленности при ОЭСР (BIAC), привлекли внимание к случаю, когда расходы головного офиса, например, общехозяйственного и административного характера,

понесенные в интересах многонациональной группы, распределяются пропорционально между глобальными аффилированными лицами в группе. Государство X не принимает такие расходы в качестве вычитаемых местным аффилированным лицом группы X, если расходы понесены за рубежом и выставлены неместным юридическим лицом местному члену группы. BIAC предполагает, что это явный случай дискриминации, когда пропорционально распределенные расходы подлежали бы вычету, если бы они были понесены на местном уровне и выставлены через местное юридическое лицо. Применение пункта 1 к компаниям, особенно в случае двойного резидентства, очевидно актуально в данном R (22) случае. Это привело к вопросу о том, имеет ли этот пункт, исходя из ранее сделанных выводов о сфере применения пункта 1, ограниченное применение к режимам, применимым к группам ассоциированных предприятий.

14. Что касается пункта 3, в публикациях был поднят вопрос о том, может ли пункт 3 в целом требовать распространения льгот режимов, применимых к группам ассоциированных предприятий, на иностранную деятельность предприятия, владеющего постоянным представительством (ПП). Налоговые эксперты предложили ограничить консолидацию территорией каждого из заинтересованных Государств. BIAC указал, что использование концепций группового (консолидированного) налогообложения существенно расширилось по всему миру, и что в свете текущей работы в рамках ОЭСР по отнесению прибыли к постоянному

представительству (ПП), которая в соответствии с «утвержденным подходом ОЭСР» (authorised OECD approach) стремится рассматривать постоянное представительство (ПП) как отдельное предприятие, из этого следует, что постоянному представительству (ПП) принимающего Государства должно быть разрешено объединяться с другими аффилированными лицами принимающего Государства в рамках любых групповых налоговых льгот (group relief), доступных в принимающем Государстве.

15. В контексте пункта 5 утверждалось, что текущая формулировка этого пункта требует от Государства распространения положений его национального законодательства для групп компаний на группу компаний, которая включает компании, не приобретающие свой статус в соответствии с законодательством, действующим в этом Государстве. Этот вопрос охватывает национальные положения для групп компаний, которые допускают консолидацию или перенос убытков, режим дивидендов между компаниями и безналоговые переводы. Если общий ответ должен быть «да», потребуется более пристальный взгляд на степень такого требования. Например, групповая консолидация может вообще не требоваться в соответствии со статьей 24, может требоваться трансгранично или может быть ограничена территорией каждого из заинтересованных Государств (например, если материнская компания находится в Государстве A, а две дочерние компании — в Государстве B, то возможна консолидация между двумя дочерними компаниями, но не между этими компаниями и материнской компанией).

16. Эти вопросы связаны со значением термина «аналогичные предприятия» (similar enterprises) в пункте 5. В отличие от пункта 1, пункт 5 явно не требует, чтобы предприятия находились в аналогичных обстоятельствах. Однако термин «аналогичные предприятия» может подразумевать, что они должны быть сопоставимыми, и это не всегда так. Термин «аналогичные предприятия» может предполагать, что пункт 5 имеет дело с компаниями только как с отдельными юридическими лицами и что в отношении операций между дочерней и материнской компаниями дочерняя компания национальной материнской компании может не быть аналогичным предприятием. Также был поднят вопрос о том, является ли предприятие «аналогичным», если иностранная материнская компания не обязательно подлежит национальным налогам на основе общемировой прибыли.

Выводы, достигнутые Комитетом R (22)

17. Комитет согласился уточнить действие ограниченной сферы применения пункта 1 к режимам, применимым к группам ассоциированных предприятий, путем включения примера в Комментарий. Это позволит адекватно решить данный вопрос, принимая во внимание дальнейшие изменения в Комментарии в отношении пункта 1. Пункт 1 по-прежнему может применяться к компаниям-резидентам, подлежащим неограниченному налогообложению, которые просто не зарегистрированы в этом Государстве.

18. Комитет согласился разъяснить в Комментарии, что пункт 3 не требует какого-либо распространения национальных режимов для групп компаний, которые ограничены компаниями-резидентами. Причиной такого вывода является то, что пункт 3 касается только налогообложения самого постоянного представительства (ПП), что исключает его применение к нормам, касающимся групп ассоциированных предприятий. В результате пункт 3 не будет обязывать Государства распространять национальные режимы группового налогообложения на постоянные представительства (ПП) иностранных компаний или национальные компании с иностранным головным офисом, а также не будет обязывать Государства учитывать убытки иностранного постоянного представительства (ПП) национальной компании. Пункт 3 не должен давать ненадлежащее преимущество иностранным структурам (entities) (т.е. было бы ненадлежащим разрешать консолидацию прибыли постоянного представительства (ПП), которые облагаются налогом в Государстве, где находится постоянное представительство (ПП), с прибылью его головного офиса или родственной компании-нерезидента, которые не облагаются налогом в этом Государстве).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

19. Что касается пункта 5, Комитет согласился, что новый предложенный Комментарий должен разъяснять, что этот пункт аналогичным образом ограничен налогообложением самого предприятия и в целом исключает вопросы, связанные с налогообложением группы, к которой принадлежит предприятие. Следовательно, консолидация двух дочерних компаний иностранной материнской компании не будет требоваться в соответствии с пунктом 5.

20. Основываясь на этих выводах, Комитет решил внести следующие изменения в Комментарий.

Изменения в Комментарии

Что касается пункта 1

21. Добавить следующие новые пункты 11.8 и 11.9 к Комментарию по статье 24 (предыдущие предложенные пункты 11.1–11.7 относятся к вопросу B-1 ниже): [11.3 Следующие дополнительные примеры иллюстрируют эти принципы:] […] 11.8 Пример 5: В соответствии с национальным законодательством о подоходном налоге Государства A, компании, зарегистрированные в этом Государстве или имеющие свое место эффективного управления (place of effective management) в этом Государстве, являются резидентами этого Государства, а компании, не отвечающие одному из этих двух условий, являются нерезидентами. В соответствии с национальным законодательством о подоходном налоге R (22) Государства B, компании, зарегистрированные в этом Государстве, являются резидентами этого Государства. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств в соответствии с пунктом 1 этой статьи, это юридическое лицо считается резидентом только того Государства, в котором оно было учреждено. Национальное налоговое законодательство Государства A далее предусматривает, что компании, которые были учреждены и которые имеют свое место эффективного управления (place of effective management) в этом Государстве, имеют право консолидировать свой доход для целей налогообложения, если они являются частью группы компаний, имеющих общих акционеров. Компания X, которая была учреждена в Государстве B, принадлежит к той же группе, что и две компании, учрежденные в Государстве A, и все эти

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

компании фактически управляются в Государстве A. Поскольку она не была учреждена в Государстве A, компании X не разрешается консолидировать свой доход с доходом двух других компаний. 11.9 В этом случае, даже если компания X является резидентом Государства A в соответствии с национальным законодательством этого Государства, она не является резидентом Государства A для целей Конвенции в силу пункта 3 статьи 4. Поэтому она не будет находиться в аналогичных обстоятельствах, как и другие компании группы, в отношении резидентства, и пункт 1 не позволит ей получить льготы консолидации, даже если различное отношение является следствием того факта, что компания X не была учреждена в Государстве A. Резидентство компании X явно имеет отношение к льготам консолидации, поскольку определенные положения Конвенции, такие как статьи 7 и 10, не позволят Государству A облагать налогом определенные виды дохода, получаемого компанией X.

Что касается пункта 3

22. Добавить следующий новый пункт 24.1 к Комментарию по статье 24 (изменения в существующем тексте Комментария выделены жирным курсивом): [24. Что касается базы оценки налога, принцип равного отношения обычно имеет следующие последствия: […]

c) Постоянные представительства (ПП) также должны иметь возможность, доступную в большинстве стран для предприятий-резидентов, переносить убыток, выявленный по окончании отчетного периода, вперед или назад в течение определенного периода времени (например, 5 лет). Едва ли необходимо уточнять, что в случае постоянных представительств (ПП) право на такой перенос вперед имеет убыток от их собственной предпринимательской деятельности, отраженный в отдельных счетах для этой деятельности.

d) К постоянным представительствам (ПП) также должны применяться те же правила, что и к предприятиям-резидентам, в отношении налогообложения прироста капитала, реализованного при отчуждении активов, будь то во время или после прекращения деятельности.] R (22) 24.1 Как четко указано в подпункте c) выше, принцип равного отношения пункта 3 применяется только к налогообложению собственной деятельности постоянного представительства (ПП). Этот принцип, следовательно, ограничен сравнением между нормами, регулирующими налогообложение собственной деятельности постоянного представительства (ПП), и нормами, применимыми к аналогичной предпринимательской деятельности, осуществляемой независимым предприятием-резидентом. Он не распространяется на нормы, которые учитывают взаимоотношения между предприятием и другими предприятиями (например, нормы, которые допускают консолидацию, перенос убытков или безналоговые переводы имущества между компаниями, находящимися в общей собственности), поскольку последние нормы не сосредоточены на налогообложении собственной предпринимательской деятельности предприятия, аналогичной деятельности постоянного представительства (ПП), а, вместо этого, на налогообложении предприятия-резидента как части группы ассоциированных предприятий. Такие нормы часто будут действовать для обеспечения или облегчения соблюдения налогового законодательства и администрирования внутри национальной группы. Из этого следует, что принцип равного отношения не имеет применения. По тем же причинам нормы, касающиеся распределения прибыли предприятия-резидента, не могут быть распространены на постоянное представительство (ПП) в соответствии с пунктом 3, поскольку они не относятся к предпринимательской деятельности постоянного представительства (ПП) (см. пункт 40 ниже).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Что касается пункта 5

23. Добавить следующие новые пункты 57.1 и 57.2 к Комментарию по статье 24: 57.1 Поскольку пункт относится только к налогообложению предприятий-резидентов, а не к налогообложению лиц, владеющих или контролирующих их капитал, из этого следует, что он не может толковаться как распространяющий льготы норм, которые учитывают взаимоотношения между предприятием-резидентом и другими предприятиями-резидентами (например, нормы, которые допускают консолидацию, перенос убытков или безналоговый перевод имущества между компаниями, находящимися в общей собственности). Например, если национальное налоговое законодательство одного Государства позволяет компании-резиденту консолидировать свой доход с доходом материнской компании-резидента, пункт 5 не может иметь целью принудить Государство разрешить такую консолидацию между компанией-резидентом и материнской компанией-нерезидентом. Это потребовало бы сравнения комбинированного режима налогообложения предприятия-резидента и нерезидента, владеющего его капиталом, с режимом налогообложения предприятия-резидента того же Государства и резидента, владеющего его капиталом, что явно выходит за рамки налогообложения исключительно предприятия-резидента. 57.2 Также, поскольку пункт 5 направлен на обеспечение того, чтобы ко всем компаниям-резидентам относились одинаково независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и не стремится обеспечить, чтобы распределения резидентам и нерезидентам рассматривались одинаково (см. пункт 57 выше), из этого следует, что обязательства по налогу у источника (withholding tax), которые налагаются на компанию-резидента в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-нерезидентам, но не в отношении дивидендов, выплачиваемых акционерам-резидентам, не могут считаться нарушающими пункт 5. В этом случае различное

отношение зависит не от того, что капитал компании принадлежит или контролируется нерезидентами, а от того, что дивиденды, выплачиваемые нерезидентам, облагаются налогом по-разному. Аналогичным примером может служить Государство, которое взимает налог с компаний-резидентов, осуществляющих распределение своим акционерам, независимо от того, являются ли они резидентами или нерезидентами, но которое, во избежание многократного применения этого налога, не будет применять его к распределениям, производимым ассоциированным компаниям-резидентам, которые сами подлежат налогообложению при собственных распределениях. Тот факт, что последнее исключение не будет применяться к распределениям нерезидентным компаниям, не должен считаться нарушающим пункт 5. В этом случае не потому, что капитал компании-резидента принадлежит или контролируется нерезидентами, к ней относятся по-разному; это потому, что она производит распределения компаниям, которые в соответствии с положениями договора не могут быть подвергнуты тому же налогу при перераспределении дивидендов, полученных от этой компании-резидента. В этом примере ко всем компаниям-резидентам относятся одинаково независимо от того, кто владеет или контролирует их капитал, и различное отношение ограничивается случаями, когда распределения производятся в обстоятельствах, когда налог на распределение можно было бы избежать.

A-3 Дискриминация в отношении одного налогоплательщика или категории налогоплательщиков?

Описание вопроса

24. Тест на дискриминацию теоретически может применяться на уровне отдельного налогоплательщика, который пострадал, или на уровне его категории налогоплательщиков в целом. Иными словами, можно ли считать, что налоговая мера не нарушает положение о недискриминации, если к одному конкретному налогоплательщику относятся менее благоприятно, но другие налогоплательщики в той же группе пользуются преимуществами от этой меры?

Выводы, достигнутые Комитетом

25. Комитет согласился, что правильное толкование положений статьи 24 заключается в том, что сравнение должно проводиться на уровне отдельного налогоплательщика, а не на уровне категории налогоплательщиков, к которой принадлежит налогоплательщик. Однако он не счел, что изменения в Комментарии необходимы для уточнения того, что это является правильным толкованием положений Статьи. R (22)

B. ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ ПУНКТА 1 B-1 Применение пункта 1 к компаниям

Описание вопроса

26. Пункт 1 статьи 24 предотвращает дискриминацию по признаку национальной принадлежности, но только в отношении компаний, находящихся «в аналогичных обстоятельствах, в частности в отношении резидентства». В соответствии с национальным законодательством многих стран учреждение или регистрация является критерием, или одним из критериев, для определения резидентства компаний для целей статьи 4. Однако в соответствии с определением термина «гражданин» (national) в подпункте f) пункта 1 статьи 3, регистрация или учреждение также будут критерием для определения «национальной принадлежности» компании (поскольку компания обычно «получает свой статус в соответствии с действующим законодательством» в Государстве, в котором она была учреждена или зарегистрирована). Поэтому неясно, как резидентство компании может отличаться от ее национальной принадлежности для целей пункта 1 статьи 24.

27. Эта обеспокоенность привела некоторые Государства к вопросу о том, должен ли пункт 1 применяться к компаниям. Пункт 11 Комментария к статье 24 поясняет, что «представляется оправданным не рассматривать юридических лиц, товарищества и ассоциации в специальном положении, а приравнивать их к физическим лицам в соответствии с пунктом 1» (этот результат достигается посредством определения «национальной принадлежности»). Однако некоторые Государства считают, что другие положения статьи 24 могут быть достаточными для решения проблемы дискриминационного отношения к компаниям и что, возможно, лучше не применять пункт 1 к компаниям, учитывая риск того, что пункт 1 будет истолкован таким образом, чтобы предотвратить различное отношение к компаниям-резидентам и компаниям-нерезидентам, что является явно непреднамеренным результатом, учитывая, что такое различие является важнейшей особенностью большинства налоговых систем (см., например, оговорку Франции в пункте 66 Комментария к статье 24).

Выводы Комитета

28. Комитет согласился с тем, что в Комментарий следует внести изменения, чтобы разъяснить, что компании-резиденты и компании-нерезиденты не находятся в одних и тех же обстоятельствах для целей пункта 1, за исключением случаев, когда резидентство совершенно не имеет значения для целей рассматриваемого положения или административной меры. Комитет согласился с тем, что различное отношение к компаниям-резидентам и компаниям-нерезидентам допускается пунктом 1 даже в тех случаях, когда резидентство и национальность связаны через критерий инкорпорации или R (22) регистрации. Пункт 1 запрещает только такое различное налогообложение, которое основано исключительно на том факте, что организация (entity) получает свой статус из внутреннего законодательства другого Государства, и требует, чтобы все остальные соответствующие факторы, включая резидентство организации, были одинаковыми. Различное отношение к резидентам и нерезидентам является важнейшей особенностью налоговых систем (например, налогообложение на основе источника и всемирное налогообложение несопоставимы, а налоги у источника (withholding taxes), которые часто применяются только к платежам нерезидентам, косвенно допускаются положениями, такими как статьи 10 и 11); пункт 1 никогда не предназначался для предотвращения такого различного отношения. Комитет согласился с тем, что в Комментарий следует включить несколько примеров для иллюстрации этих выводов.

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

Изменения в Комментарий

29. Заменить существующий пункт 11 Комментария к Статье 24 следующим (изменения в существующем тексте выделены полужирным курсивом для добавлений и зачеркиванием для удалений):

11. Учитывая правоотношения, возникающие между компанией и Государством, в соответствии с законодательством которого она учреждена, что с некоторых точек зрения тесно сродни отношению гражданства в случае физических лиц, представляется оправданным не рассматривать юридические лица, товарищества и ассоциации в специальном положении, а приравнивать их к физическим лицам в соответствии с пунктом 1. Этот результат достигается благодаря определению термина «национальный» в подпункте f) g) пункта 1 Статьи 3. 11.1 В силу этого определения, в случае юридического лица, такого как компания, «национальный Договаривающегося государства» означает юридическое лицо, «получающее свой статус как таковое в соответствии с законами, действующими в этом Договаривающемся государстве». Компания обычно получает свой статус как таковое в соответствии с законами, действующими в Государстве, в котором она была инкорпорирована или зарегистрирована. Однако, согласно внутреннему законодательству многих стран, инкорпорация или регистрация представляет собой критерий, или один из критериев, для определения резидентства компаний для целей Статьи 4. Поскольку пункт 1 Статьи 24 предотвращает различное отношение на основе национальности, но только в отношении лиц или организаций (entities), находящихся «в одних и тех же обстоятельствах, в частности, в отношении резидентства», поэтому важно различать, для целей этого пункта, различное отношение, основанное исключительно на национальности, от различного отношения, связанного с другими обстоятельствами, и, в частности, с резидентством. Как поясняется в пунктах 3 и 4 выше, пункт 1 запрещает дискриминацию только на основе различной национальности и требует, чтобы все остальные соответствующие факторы, включая резидентство организации, были одинаковыми. Различное отношение к резидентам и нерезидентам является важнейшей особенностью внутренних налоговых систем и налоговых договоров; при прочтении Статьи 24 в контексте других Статей Конвенции, большинство из которых предусматривают R (22) различное отношение к резидентам и нерезидентам, очевидно, что две компании, не являющиеся резидентами одного и того же Государства для целей Конвенции (согласно правилам Статьи 4), обычно не находятся в одних и тех же обстоятельствах для целей пункта 1. 11.2 Хотя резиденты и нерезиденты обычно не находятся в одних и тех же обстоятельствах для целей пункта 1, очевидно, однако, что это не так, когда резидентство не имеет абсолютно никакого значения в отношении рассматриваемого различного отношения. 11.3 Следующие примеры иллюстрируют эти принципы.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

11.4 Пример 1: Согласно внутреннему законодательству Государства A о налоге на прибыль, компании, инкорпорированные в этом Государстве или имеющие место эффективного управления (place of effective management) в этом Государстве, являются его резидентами. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство Государства A предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в этой стране, другой компанией, инкорпорированной в этой стране, освобождаются от налога. Поскольку компания, инкорпорированная в Государстве B, которая имела бы свое место эффективного управления в Государстве A, являлась бы резидентом Государства A для целей Конвенции между Государством A и Государством B, тот факт, что дивиденды, выплачиваемые такой компании компанией, инкорпорированной в Государстве A, не имели бы права на это освобождение, даже если компания-получатель находится в тех же обстоятельствах, что и компания, инкорпорированная в Государстве A, в отношении ее резидентства, представлял бы собой нарушение пункта 1 при отсутствии других соответствующих различных обстоятельств. 11.5 Пример 2: Согласно внутреннему законодательству Государства A о налоге на прибыль, компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются его резидентами, а компании, инкорпорированные за границей, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 Статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств согласно пункту 1 этой Статьи, такое юридическое лицо считается резидентом Государства, в котором оно было инкорпорировано. Внутреннее налоговое законодательство Государства A предусматривает, что дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в этой стране, другой компанией, инкорпорированной в этой стране, освобождаются от налога. Пункт 1 не распространяет это отношение на дивиденды, выплачиваемые компании, инкорпорированной в Государстве B. Даже если компания, инкорпорированная в Государстве A, и компания, инкорпорированная в Государстве B, получающие такие дивиденды, рассматриваются по-разному, эти компании не находятся в одних и тех же обстоятельствах в отношении их резидентства, и резидентство является релевантным фактором в данном случае (как можно заключить, например, из пункта 5 Статьи 10, который предотвращал бы последующее налогообложение дивидендов, выплачиваемых компанией-нерезидентом, но не тех, которые выплачиваются компанией-резидентом). R (22) 11.6 Пример 3: Согласно внутреннему законодательству Государства A о налоге на прибыль, компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются его резидентами. Согласно внутреннему налоговому законодательству Государства B, компании, имеющие свое место эффективного управления в этом Государстве, являются его резидентами. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции. Внутреннее налоговое законодательство Государства A предусматривает, что компания-нерезидент, являющаяся резидентом Государства, с которым Государство A не имеет налогового договора, предусматривающего обмен налоговой информацией, подлежит ежегодному налогу в размере 3% от стоимости ее недвижимого имущества (immovable property) вместо налога на чистый доход, полученный от этого имущества. Компания, инкорпорированная в Государстве B, но являющаяся резидентом Государства, с которым Государство A не имеет налогового договора, предусматривающего

обмен налоговой информацией, не может утверждать, что пункт 1 предотвращает применение 3% налога, взимаемого Государством A, поскольку к ней применяется иное отношение, чем к компании, инкорпорированной в Государстве A. В этом случае такая компания не находилась бы в тех же обстоятельствах, в отношении ее резидентства, что и компания, инкорпорированная в Государстве A, и резидентство компании имело бы значение (например, для целей получения информации, необходимой для проверки чистого дохода от недвижимого имущества, полученного налогоплательщиком-нерезидентом). 11.7 Пример 4: Согласно внутреннему законодательству Государства A о налоге на прибыль, компании, инкорпорированные в этом Государстве, являются резидентами Государства A, а компании, инкорпорированные за границей, являются нерезидентами. Налоговая конвенция между Государством A и Государством B идентична настоящей Модельной налоговой конвенции, за исключением того, что пункт 3 Статьи 4 предусматривает, что если юридическое лицо является резидентом обоих Государств согласно

пункту 1 этой Статьи, такое юридическое лицо считается резидентом Государства, в котором оно было инкорпорировано. Согласно закону Государства A о налоге на заработную плату (payroll tax), все компании, нанимающие сотрудников-резидентов, подлежат налогу на заработную плату, который не делает различий на основе резидентства работодателя, но предусматривает, что только компании, инкорпорированные в Государстве A, получают выгоду от более низкой ставки налога на заработную плату. В этом случае тот факт, что компания, инкорпорированная в Государстве B, не будет иметь того же резидентства, что и компания, инкорпорированная в Государстве A, для целей конвенции A-B, не имеет никакого значения в отношении различного налогового режима, предусмотренного законом о налоге на заработную плату, и такое различное отношение, следовательно, являлось бы нарушением пункта 1 при отсутствии других соответствующих различных обстоятельств.

B-2 Толкование термина «в одних и тех же обстоятельствах»

Описание вопроса

30. Существует некоторая неопределенность относительно того, какие факторы являются релевантными при определении того, находятся ли налогоплательщики в одних и тех же обстоятельствах для целей пункта 1. Пункты 3–8 Комментария к Статье 24 R (22) предусматривают, что эта фраза относится к налогоплательщикам, которые, с точки зрения применения обычных налоговых законов и правил, находятся в «существенно схожих обстоятельствах» как по закону, так и по факту. Термин «существенно» является несколько неясным, хотя пункт 1 прямо предусматривает, что резидент и нерезидент не находятся в одних и тех же обстоятельствах.

Выводы Комитета

31. Комитет отметил, что изменения, внесенные по другим вопросам, внесут некоторую ясность в значение фразы «в одних и тех же обстоятельствах». Он согласился, однако, уточнить, что налогоплательщики с ограниченной налоговой

ответственностью обычно не находятся в одних и тех же обстоятельствах, что и налогоплательщики с неограниченной налоговой ответственностью.

32. Основываясь на этом выводе, Комитет решил внести следующее изменение в Комментарий.

Изменение в Комментарий

33. Добавить следующий новый пункт 4.1 в Комментарий к Статье 24: 4.1 Выражение «в одних и тех же обстоятельствах» в некоторых случаях может относиться к налоговому положению лица. Это имело бы место, например, если бы страна облагала своих граждан, или некоторых из них, более всеобъемлющей налоговой ответственностью, чем неграждан (что, например, является особенностью налоговой системы Соединенных Штатов). До тех пор, пока такое отношение само по себе не является нарушением пункта 1, нельзя было бы утверждать, что лица, не являющиеся гражданами этого Государства, находятся в тех же обстоятельствах, что и его граждане, для целей применения других положений внутреннего налогового законодательства этого Государства, в отношении которых была бы релевантна всеобъемлющая или ограниченная налоговая ответственность налогоплательщика (например, предоставление личных льгот).

B-3 Национальный режим против режима наибольшего благоприятствования

Описание вопроса

34. Возник вопрос о том, может ли пункт 1 позволить гражданину одного Договаривающегося государства получать льготы (benefits), предоставляемые другим Договаривающимся государством гражданам третьих Государств, например, в контексте региональных соглашений.

Выводы Комитета

35. Комитет согласился, что формулировка пункта 1 была четко ограничена национальным режимом, так что невозможно было бы утверждать, что налогообложение, в одном Договаривающемся государстве, гражданина другого Договаривающегося R (22) Государства не должно быть иным или более обременительным, чем налогообложение граждан третьих Государств в тех же обстоятельствах, которым льготы могли быть предоставлены в силу их

гражданства, например, посредством региональных соглашений. Таким образом, резидент и гражданин Государства A не мог бы утверждать, что пункт 1 Статьи 24 договора между Государством A и Государством B требует от Государства B относиться к нему, для налоговых целей, так же, как к другому резиденту Государства A, который является гражданином Государства C.

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

C. ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ ПУНКТА 3 C-1 Структура и ставка налога для целей пункта 3

Описание вопроса

36. Пункт 36 Комментария к Статье 24 гласит, что в странах, «где предприятия, в основном компании, облагаются налогом на свою прибыль, который является для них специфическим, положения пункта 3 вызывают, в отношении ставки, применимой к постоянным представительствам (ПП), особенно трудные и деликатные проблемы». Кроме того, в пунктах 40–43 Комментарий описывает влияние пункта 3 на систему с дифференцированной ставкой (split-rate system) и на систему зачета (imputation system) («avoir fiscal» или «tax credit») и оставляет решение этих проблем двусторонним переговорам.

37. Описание и обсуждение в Комментарии различных проблем, связанных со структурой и ставкой налога, должны, как минимум, быть обновлены (например, BIAC указал, что использование систем с дифференцированной ставкой и систем зачета сокращается). Однако, что более важно, возникает вопрос о том, распространяется ли ссылка в пункте 3 на «налогообложение постоянного представительства (ПП)» на отношение к предприятию, которому принадлежит постоянное представительство (ПП), в отношении репатриации или предполагаемого распределения прибыли постоянного представительства (ПП).

Выводы Комитета

38. Комитет согласился разъяснить сферу действия пункта 3 Статьи 24. Основная идея этого разъяснения состоит в том, что вопросы, связанные с различными системами интеграции корпоративных налогов и налогов акционеров, выходят за рамки пункта 3, поскольку пункт 3 ограничен налогообложением прибыли от деятельности самого постоянного представительства (ПП), а не налогообложением предприятия в целом. Это отражает вывод Комитета о том, что, хотя пункт 3 не использует слова «в одних и тех же обстоятельствах», фраза «налогообложение постоянного представительства (ПП)» и R (22) ссылка на «предприятия, осуществляющие ту же деятельность» фактически ограничивают сферу действия пункта. Поскольку постоянное представительство (ПП) по своей природе не распределяет дивиденды, налогообложение распределений, следовательно, выходит за рамки пункта 3, то есть пункт 3 касается получения прибыли, а не решений компании и ее акционеров после получения прибыли относительно, например, распределения этой прибыли. Этот подход находит подтверждение во втором предложении пункта 3, которое подтверждает, что налоговые аспекты, связанные с налогоплательщиком, владеющим постоянным представительством (ПП), такие как личные льготы и вычеты, выходят за рамки данного пункта.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

39. Это побудило Комитет обсудить вопрос налогообложения филиалов. Налогообложение филиалов поднимает вопрос пункта 3 в той степени, в которой оно приводит к применению более высокой ставки налога к прибыли постоянного представительства (ПП), чем к прибыли местного предприятия. Комитет пришел к выводу, что налог на филиал, который просто взимается как дополнительная ставка, применимая к прибыли постоянного представительства (ПП), действительно представлял бы собой нарушение пункта 3. Комитет, однако, отличил такой налог от налога, который взимался бы с сумм, вычтенных в качестве процентов при исчислении прибыли постоянного представительства (ПП) (например, «налог на проценты на уровне филиала»). В этом случае налог не взимался бы с самого постоянного представительства (ПП), а, вместо этого, с предприятия, которому, как считается, выплачиваются проценты, и, следовательно, выходил бы за рамки пункта 3.

40. Комитет также согласился уточнить, что для целей пункта 3 постоянное представительство (ПП) иностранного предприятия следует сравнивать с местным предприятием, имеющим аналогичную юридическую структуру, как и у иностранного предприятия (например, постоянное

представительство (ПП) индивидуального предпринимателя не следует сравнивать с отечественной компанией).

41. Основываясь на этих выводах, Комитет решил внести следующие изменения в Комментарий.

Изменения в Комментарий

42. Добавить следующий новый пункт 22.1 в Комментарий к Статье 24: 22.1 Также очевидно, что для целей пункта 3 налогообложение в одном Договаривающемся государстве постоянного представительства (ПП) предприятия другого Договаривающегося государства следует сравнивать с налогообложением предприятия первого упомянутого Государства, имеющего юридическую структуру, аналогичную структуре предприятия, которому принадлежит постоянное представительство (ПП). Таким образом, например, пункт 3 не требует от Государства применять к прибыли постоянного представительства (ПП) предприятия, осуществляемого физическим лицом-нерезидентом, ту же ставку налога, которая применима к предприятию этого Государства R (22), осуществляемому компанией-резидентом.

43. Заменить существующий пункт 36 Комментария к Статье 24 следующим (изменения в существующем тексте выделены полужирным курсивом для добавлений и зачеркиванием для удалений):

36. В странах, где предприятия, главным образом компании, облагаются налогом на свою прибыль, который является специфическим для них, положения пункта 3 поднимают в отношении ставки, применимой в случае постоянных представительств (ПП), особенно трудные и деликатные проблемы, которые здесь также возникают из того факта, что некоторые специфические вопросы, связанные с тем, что постоянное представительство является лишь частью юридического лица, не находящегося

под юрисдикцией Государства, где расположено постоянное представительство.

44. Заменить существующие пункты 40-43 Комментария к Статье 24 следующим (изменения в существующем тексте выделены **полужирным курсивом** для добавлений и зачеркнутым текстом для удалений):

40. Что касается системы раздельных ставок корпоративного налога, то в первую очередь следует отметить как факт, центральный для данного вопроса, что большинство стран-членов ОЭСР, принявших эту систему, не считают себя связанными положениями пункта 3, чтобы распространять ее на постоянные представительства компаний-нерезидентов. Эта позиция основана, в частности, на мнении, что раздельная ставка является лишь одним из элементов среди прочих (в частности, налог у источника на распределяемый доход) в системе налогообложения прибыли компаний и дивидендов, которая должна рассматриваться как единое целое и, следовательно, как по юридическим, так и по техническим причинам, имеет только внутреннее применение. Государство, в котором находится постоянное представительство, может заявить право не облагать такую прибыль по пониженной ставке, поскольку, как правило, оно не облагает дивиденды, распределяемые компанией, которой принадлежит постоянное представительство. Более того, Государство, принявшее систему раздельных ставок, обычно преследует другие цели экономической политики, такие как содействие развитию рынка капитала, поощряя компании-резиденты к распределению дивидендов. Распространение пониженной ставки на прибыль постоянного представительства ни в коей мере не служило бы такой цели, поскольку компания, распределяющая дивиденды, не является резидентом соответствующего Государства.

41. Это мнение, однако, оспаривается. Государства, выступающие за распространение системы раздельных ставок на постоянные представительства, настаивают на том, что, поскольку существенной особенностью этой системы является специальный метод налогообложения прибыли, которую предприятия в корпоративной форме получают от своей деятельности, и она призвана обеспечить немедленное устранение двойного налогообложения, взимаемого с распределяемой прибыли, она должна применяться к постоянным представительствам в двусторонних конвенциях об избежании двойного налогообложения. Общепризнанно, что в силу своих положений такие конвенции R (22) обязательно приводят к некоторой интеграции систем налогообложения Договаривающихся государств. В связи с этим вполне возможно, что прибыль, полученная в Государстве (А) постоянным представительством компании-резидента другого

Государства (Б), должна облагаться налогом в Государстве А в соответствии с системой раздельных ставок. В качестве практического правила налог в таком случае может быть рассчитан по пониженной ставке (применимой к распределяемой прибыли) на ту часть прибыли представительства, которая соответствует отношению между прибылью, распределенной компанией, которой оно принадлежит, и общей прибылью последней; оставшаяся прибыль может облагаться налогом по более высокой ставке. Конечно, два Договаривающихся государства должны были бы провести консультации

друг с другом и обменяться всей необходимой информацией для практической реализации этого решения. Аналогичные соображения применимы к системам, где распределение полученной прибыли может быть вычтено из налогооблагаемого дохода компании.

42. Что касается системы зачета ("avoir fiscal" или "налоговый кредит"), то сомнительно, по крайней мере при буквальном толковании положений пункта 3, следует ли ее распространять на компании-нерезиденты в отношении дивидендов, выплаченных из прибыли, полученной их постоянными представительствами. Фактически, она имеет идентичные эффекты с эффектами системы раздельных ставок, но эти эффекты не являются немедленными, поскольку они проявляются только во время персонального налогообложения акционера. Однако с чисто экономической и финансовой точки зрения можно представить, что такая прибыль должна рассматриваться как прибыль отдельной компании в Государстве А, где расположено постоянное представительство компании, являющейся резидентом Государства Б, и, в той мере, в какой она распределяется, нести "avoir fiscal" или налоговый кредит. Но чтобы пойти дальше, чтобы избежать всякой дискриминации, необходимо, чтобы это преимущество уже было предоставлено акционерам, являющимся резидентами Государства Б, компаний, которые являются резидентами Государства А. С практической точки зрения два соответствующих Государства должны, конечно, договориться об условиях и процедурах предоставления "avoir fiscal" или налогового кредита акционерам, которые сами являются резидентами любого из Государств, соответствующих компаний, которые являются резидентами Государства Б.

43. Договаривающиеся государства, сталкивающиеся с описанными выше проблемами, могут решить их в двусторонних переговорах в свете своих специфических обстоятельств.

40. Поскольку постоянное представительство по своей природе не распределяет дивиденды, налоговый режим распределений, осуществляемых предприятием, которому принадлежит постоянное представительство, находится вне сферы действия пункта 3. Пункт 3 ограничивается налогообложением прибыли от деятельности самого постоянного представительства и R (22) не распространяется на налогообложение предприятия в целом. Это подтверждается вторым предложением пункта, которое подтверждает, что налоговые аспекты, связанные с налогоплательщиком, владеющим постоянным представительством, такие как личные налоговые льготы и вычеты, находятся вне сферы действия данного пункта. Таким образом, вопросы, связанные с различными системами интеграции корпоративных и акционерных налогов (например, авансовый корпоративный налог, précompte mobilier, расчет франкированного дохода и связанных с ним налоговых кредитов по дивидендам), находятся вне сферы действия данного пункта.

41. В некоторых Государствах прибыль постоянного представительства предприятия другого Договаривающегося государства облагается налогом по более высокой ставке, чем

прибыль предприятий этого Государства. Этот дополнительный налог, иногда называемый «налогом на филиал», может объясняться тем, что если бы дочерняя компания иностранного предприятия получила ту же прибыль, что и постоянное представительство, и впоследствии распределила эту прибыль в качестве дивидендов, дополнительный налог был бы взимался с этих дивидендов в соответствии с пунктом 2 статьи 10. В тех случаях, когда такой налог просто выражается как дополнительный налог, подлежащий уплате с прибыли постоянного представительства, он должен рассматриваться как налог, взимаемый с прибыли от деятельности самого постоянного представительства, а не как налог на предприятие в качестве владельца постоянного представительства. Такой налог, следовательно, противоречил бы пункту 3.

42. Однако эту ситуацию необходимо отличать от ситуации с налогом, который взимался бы с сумм, вычитаемых, например, в качестве процентов, при расчете прибыли постоянных представительств (например, «налог на проценты на уровне филиала»); в этом случае налог взимался бы не с самого постоянного представительства, а с предприятия, которому, как считается, выплачиваются проценты, и, следовательно, он находился бы вне сферы действия пункта 3 (однако, в зависимости от обстоятельств, другие положения, такие как положения статей 7 и 11, могут быть уместны при определении того, допускается ли такой налог Конвенцией; см. последнее предложение пункта 1.3).

C-2 Сопоставимые обстоятельства для целей пункта 3

Описание проблемы

45. В отличие от пункта 1, пункт 3 не предусматривает, что предприятие, являющееся объектом сравнения, должно находиться в тех же обстоятельствах, что и постоянное представительство. Все, что требуется, это чтобы предприятие «осуществляло те же виды деятельности». Это может подразумевать, что постоянное представительство и предприятие всегда находятся в одних и тех же обстоятельствах для целей пункта 3. R (22)

46. Практическим примером этой трудности могла бы быть иностранная благотворительная организация, осуществляющая коммерческую деятельность в Государстве через расположенное там постоянное представительство. Если бы эта организация не получила преимуществ налогового освобождения, предоставляемого благотворительным организациям Государства постоянного представительства, могла ли бы она получить такой режим в соответствии с пунктом 3?

Выводы, к которым пришел Комитет

47. Комитет согласился уточнить, что регулируемая и нерегулируемая деятельность не являются одной и той же, так что налогообложение постоянного представительства, деятельность которого включает заимствование и предоставление денег взаймы, но которое не

зарегистрировано в качестве банка, не имеет права на такой же налоговый режим, как отечественные банки, поскольку оно не осуществляет ту же деятельность.

48. Что касается вопроса применения пункта 3 к благотворительным организациям, Комитет пришел к выводу, что в отношении благотворительных организаций, которые могли бы квалифицироваться как предприятия Договаривающегося государства, имеющие постоянное представительство в другом Государстве, эффект пункта 3 зависел бы от конкретного режима и регулирования благотворительной деятельности для налоговых и неналоговых целей. Например, Комитет отметил, что его вышеуказанный вывод о регулируемой и нерегулируемой деятельности был бы актуален в той мере, в какой благотворительная деятельность регулируется в стране. Аналогично, если страна ограничивала преференциальный режим благотворительной деятельности деятельностью, осуществляемой в стране, тот факт, что такой режим не применялся бы к организациям, осуществляющим благотворительную деятельность за пределами страны, не нарушал бы пункт 3. Комитет также отметил, что пункты 5-8 Комментария к Статье 24 уже затрагивают этот вопрос в контексте пункта 1 и согласился, что аналогичные пункты могут быть включены в Комментарий к пункту 3.

49. Основываясь на этих выводах, Комитет решил внести следующие изменения в Комментарий.

Изменения в Комментарии

50. Добавить следующий новый пункт 22.2 к Комментарию к Статье 24 и (изменения в существующем тексте Комментария выделены **полужирным курсивом** для добавлений и зачеркнутым текстом для удалений): 22.2 Аналогично, регулируемая и нерегулируемая деятельность, как правило, не представляют собой «ту же деятельность» для целей пункта 3. Таким образом, например, пункт 3 не требовал бы, чтобы налогообложение постоянного представительства, деятельность которого включает заимствование и предоставление денег взаймы, но которое не зарегистрировано в качестве банка, не облагалось менее благоприятно, чем налогообложение отечественных банков, поскольку постоянное представительство не осуществляет R (22) ту же деятельность. Другим примером могла бы быть деятельность, осуществляемая Государством или его публичными органами, которая, поскольку она

контролируется Государством, не могла бы рассматриваться для целей пункта 3 как аналогичная деятельности, которую предприятие другого Государства осуществляет через постоянное представительство.

51. Заменить пункт 28 Комментария к Статье 24 следующим:

28. Также само собой разумеется, что предприятия-нерезиденты не имеют права на налоговые преимущества, связанные с деятельностью, осуществление которой строго зарезервировано, исходя из соображений национальных интересов, обороны, защиты национальной экономики и т.д., за отечественными предприятиями, поскольку предприятиям-нерезидентам не разрешено заниматься такой деятельностью.

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

28.1 Наконец, положения пункта 3 не должны толковаться как обязывающие Государство, которое предоставляет особые налоговые привилегии некоммерческим учреждениям, деятельность которых осуществляется в целях общественной пользы, специфических для этого Государства, распространять те же привилегии на постоянные представительства аналогичных учреждений другого Государства, деятельность которых не направлена исключительно на общественную пользу первого упомянутого Государства.

C-3 Применение пункта 3 к конкретным положениям национального законодательства

Описание проблемы

52. Пункты 24-28 Комментария к Статье 24 обсуждают, в какой степени определенные положения национального законодательства должны быть распространены на постоянные представительства согласно пункту 3. Эти пункты предусматривают, например, что вычеты, амортизация и резервы, разрешенные местным предприятиям, должны быть распространены на постоянные представительства в той мере, в какой прибыль от деятельности, к которой относятся такие вычеты, амортизация и резервы, облагается налогом в этом Государстве; возможности переноса убытков вперед или назад должны быть предоставлены в отношении убытков от собственной предпринимательской деятельности постоянного представительства; те же правила должны применяться в отношении налогообложения прироста капитала, реализованного при отчуждении активов, и меры налогового стимулирования должны быть распространены в той мере, в какой постоянное представительство соответствует тем же условиям и требованиям и ему разрешено осуществлять деятельность, к которой применимы эти меры стимулирования.

53. Первый вопрос заключается в том, следует ли также обсуждать применение пункта 3 к другим положениям национального законодательства. BIAC ссылался на новые технические разработки в налоговом законодательстве и налоговой практике в странах ОЭСР, которые имеют эффект отказа в определенных (обычно экстерриториальных) вычетах постоянному представительству юрисдикции местонахождения. Он предположил, что законные офшорные вычеты, относящиеся к деятельности по получению дохода в стране местонахождения, должны быть безоговорочно разрешены там, где они относятся к местному постоянному представительству. R (22)

54. Другой вопрос заключается в том, могут ли быть пересмотрены пункты 29-35 Комментария к Статье 24, которые обсуждают применение пункта 3 к специальным правилам налогообложения дивидендов, распределяемых между компаниями, но указывают, что по этому вопросу не удалось достичь консенсуса, чтобы теперь представить согласованное мнение.

55. Аналогично, пункты 49-54 Комментария к Статье 24 обсуждают распространение на постоянные представительства национальных правил, предоставляющих устранение двойного налогообложения в случае дивидендов, процентов и роялти, полученных от другого Государства. Эти пункты следует пересмотреть, чтобы обеспечить согласованность с выводами относительно режима дивидендов, распределяемых

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

между компаниями, и учесть недавние изменения в национальном законодательстве некоторых стран ОЭСР.

Выводы, к которым пришел Комитет

56. Комитет сначала пришел к выводу, что нет необходимости расширять список положений национального законодательства, которые в настоящее время анализируются в пунктах 24-28

Комментария, но следует уточнить, что эти пункты не содержат исчерпывающего обсуждения последствий пункта 3. Он также пришел к выводу, что вопрос, поднятый BIAC, больше связан с пунктом 3 Статьи 7, чем с пунктом 3 Статьи 24.

57. Что касается пересмотра пунктов 29-35 и 49-54, Комитет пришел к следующим выводам.

58. Пункты 29-35 существующего Комментария приходят к выводу, что существуют различные мнения по вопросу о том, требует ли пункт 3, чтобы режим «освобождения от участия» или «косвенного налогового кредита», доступный для дивидендов, полученных отечественной компанией, был доступен в отношении дивидендов, полученных постоянным представительством иностранной компании. Пункт 33 приходит к выводу, что: Ввиду этих расходящихся позиций, а также существования только что описанных ситуаций, Государствам при заключении двусторонних конвенций было бы целесообразно ясно изложить толкование, которое они дают первому предложению пункта 3. Они могут, если того пожелают, объяснить свою позицию или изменить ее по сравнению со своей предыдущей практикой в протоколе или любом другом документе, приложенном к конвенции.

59. Пункты 34 и 35 далее предлагают решения, которые устранили бы основную проблему, возникающую при распространении преимуществ «освобождения от участия» или «косвенного налогового кредита» на постоянные представительства, то есть потерю налога у источника на дивиденды (см. ниже), но эти решения потребовали бы внесения изменений в формулировку других Статей, в частности Статьи 10. R (22)

60. Комитет отметил, что основной аргумент, выдвинутый в пункте 31 против распространения преимуществ «освобождения от участия» или «косвенного налогового кредита» на постоянные представительства, заключается в том, что в случае дивидендов, полученных компанией-резидентом, налог у источника может быть взимается при последующем повторном распределении дивидендов этой компанией, тогда как в случае дивидендов, полученных постоянным представительством, пункт 5 Статьи 10 предотвратил бы взимание такого налога у источника Государством, где находится постоянное представительство, при последующем повторном распределении.

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

61. Это, по-видимому, является законной практической проблемой, но неясно, насколько это отличается от проблемы, возникающей в результате налогообложения филиалов.

62. Комитет также отметил, что пункты 29-35 прямо не различают дивиденды, полученные постоянным представительством от компаний, являющихся резидентами того же Государства, и от компаний, являющихся резидентами третьих Государств.

63. Что касается пунктов 49–54, которые касаются распространения на постоянные представительства внутренних правил, предоставляющих устранение юридического двойного налогообложения в случае дивидендов, процентов и роялти, полученных от другого Государства, Комитет согласился, что пункт 3 Статьи 24 требует от Государств распространять устранение двойного налогообложения на постоянные представительства, но также и то, что это не означает, что постоянное представительство имеет право на льготы по договору так, как если бы оно было резидентом.

64. Кроме того, Комитет согласился, что, поскольку Модельная налоговая конвенция (Model Tax Convention) ОЭСР не допускает налогообложения роялти у источника, было бы более уместно, чтобы пункты 50–52 не ссылались на налогообложение роялти у источника, а просто отмечали, что те же выводы применимы к другим доходам, которые могут облагаться налогом у источника в соответствии с некоторыми договорами.

Изменения в Комментарии

65. Заменить пункт 25 Комментария к Статье 24 следующим (изменения в существующем Комментарии выделены **полужирным курсивом** для добавлений и зачеркиванием для удалений):

25. Хотя вышеупомянутые общие правила редко вызывают какие-либо трудности в отношении принципа недискриминации, они не представляют собой исчерпывающий перечень возможных последствий этого принципа в отношении определения налоговой базы. Применение этого

принципа может быть менее ясным в случае те же не всегда относятся к мерам налогового стимулирования, которые большинство стран, сталкиваясь с такими проблемами, как децентрализация промышленности, развитие экономически отсталых регионов или содействие новым видам деятельности, необходимым для расширения экономики, R (22) ввели с целью содействия решению этих проблем посредством налоговых освобождений, снижений или других налоговых преимуществ, предоставляемых предприятиям за инвестиции, соответствующие официальным целям.

66. Заменить пункты 49–52 Комментария к Статье 24 следующим (изменения в существующем Комментарии выделены **полужирным курсивом** для добавлений и зачеркиванием для удалений):

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

E. Зачет иностранного налога

49. В аналогичном контексте, когда иностранный доход включается в прибыль, относящуюся к постоянному представительству получает иностранный доход, который включается в его налогооблагаемую прибыль, в силу того же принципа постоянному представительству должен быть предоставлен зачет иностранного налога, уплаченного с такого дохода, если такой зачет предоставляется предприятиям- резидентам в соответствии с внутренним законодательством.

50. Если в Договаривающемся государстве (A), в котором находится постоянное представительство предприятия другого Договаривающегося государства (B), зачет налога, взимаемого в третьем государстве (C), может быть разрешен только в силу конвенции, то возникает более общий вопрос о распространении на постоянные представительства льготы положений о зачете, включенных в налоговые конвенции, заключенные с третьими государствами. Хотя постоянное представительство само по себе не является лицом и, следовательно, не имеет права на льготы по этим налоговым конвенциям, этот вопрос имеет отношение к налогообложению постоянного представительства. Этот вопрос рассматривается ниже в , а конкретный случай дивидендов или, процентов и роялти рассматривается в пункте 51. F. Распространение на постоянные представительства льготы положений о зачете, содержащихся в конвенциях об избежании двойного налогообложения, заключенных с третьими государствами

51. Когда постоянное представительство в одном Договаривающемся государстве предприятия-резидента другого Договаривающегося государства получает дивиденды или, проценты или роялти от третьего Государства, тогда возникает вопрос, должно ли и в какой степени Договаривающееся государство, в котором находится постоянное представительство, зачитывать налог, который не может быть возмещен от третьего Государства.

52. Существует согласие, что в таких ситуациях возникает двойное налогообложение и что должен быть найден какой-либо метод устранения. Большинство стран-участниц имеют возможность предоставлять зачет в этих случаях на основании своего внутреннего законодательства или в соответствии с пунктом 3. Государства, которые не могут предоставить зачет таким образом R (22) или желают прояснить ситуацию, могут дополнить положение в своей конвенции с Договаривающимся государством, резидентом которого является предприятие, формулировкой, которая позволяет Государству, в котором находится постоянное представительство, зачитывать налоговое обязательство в Государстве, в котором возникает доход, в размере, не превышающем сумму, которую предприятия-резиденты в Договаривающемся государстве, в котором находится постоянное представительство, могут требовать на основании конвенции этого Договаривающегося государства с третьим Государством. Если налог, который не может быть возмещен в соответствии с конвенцией между третьим Государством и Государством резидентства предприятия, которое имеет постоянное представительство в другом Договаривающемся государстве, ниже, чем налог, предусмотренный конвенцией между третьим Государством и Договаривающимся государством, в котором находится постоянное представительство, тогда зачитывается только более низкий налог, взимаемый в третьем Государстве. Этот результат может быть достигнут путем добавления следующих слов после первого предложения пункта 3: Когда постоянное представительство в Договаривающемся государстве предприятия другого Договаривающегося государства получает дивиденды или, проценты или роялти от третьего Государства и право владения или требования по долгу или актив, в отношении которого выплачиваются дивиденды или, проценты или роялти, эффективно

связано с этим постоянным представительством, первое упомянутое Государство должно предоставить налоговый кредит (зачет) в отношении налога, уплаченного в третьем Государстве с дивидендов или, процентов или роялти, в зависимости от обстоятельств, применяя ставку налога, предусмотренную в конвенции в отношении налогов на доход и капитал между Государством, резидентом которого является предприятие, и третьим Государством. Однако сумма кредита (зачета) не должна превышать сумму, которую предприятие, являющееся резидентом первого упомянутого Государства, может требовать в соответствии с конвенцией этого Государства о налогах на доход и капитал с третьим Государством. Если конвенция также предусматривает другие категории дохода, которые могут облагаться налогом в Государстве, в котором они возникают, и в отношении которых должен быть предоставлен зачет (например, роялти, в некоторых конвенциях), вышеуказанное положение должно быть изменено, чтобы охватывать и их.

C-4 Пункт 3 и правила трансфертного ценообразования

Описание проблемы

67. Правила трансфертного ценообразования могут влиять на взаимоотношения между постоянным представительством и остальной частью предприятия, частью которого оно является. Можно утверждать, что это приводит к налогообложению, которое является менее благоприятным, чем налогообложение отечественного предприятия. Это поднимает вопрос о взаимосвязи между Статьями 24, 7 и 9 Модели ОЭСР. R (22)

Выводы, достигнутые Комитетом

68. Комитет согласился, что, поскольку применение принципа «вытянутой руки» (arm’s length standard) для определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, предписано пунктом 2 Статьи 7, это не может рассматриваться как нарушение пункта 3 Статьи 24, тем более что тот же принцип «вытянутой руки» применялся бы и к операциям между отечественным предприятием и иностранным ассоциированным предприятием. Он решил, что это должно быть разъяснено в Комментарии.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Изменения в Комментарии

69. Добавить следующий новый пункт 24.2 в Комментарий к Статье 24: 24.2 Кроме того, ясно, что применение правил трансфертного ценообразования, основанных на принципе «вытянутой руки», в случае операций между постоянным представительством и его головным офисом (или наоборот) не может рассматриваться как нарушение пункта 3, даже если такие правила не применяются к операциям внутри предприятия Договаривающегося государства, где находится постоянное представительство. Действительно, применение принципа «вытянутой руки» для определения прибыли, относящейся к постоянному представительству, предписано пунктом 2 Статьи 7, и этот пункт является частью контекста, в котором должен читаться пункт 3 Статьи 24; кроме того, поскольку Статья 9 санкционирует применение принципа «вытянутой руки» к операции между отечественным предприятием и иностранным ассоциированным предприятием, нельзя считать, что его применение в случае постоянного представительства приводит к менее благоприятному налогообложению, чем то, которое взимается с предприятия Договаривающегося государства, где находится постоянное представительство.

C-5 Налоговые ставки, применимые к прибыли, относящейся к постоянному представительству

Описание проблемы

70. В какой степени Государство, в котором находится постоянное представительство, может учитывать прибыль всего предприятия, которому принадлежит постоянное представительство, при применении прогрессивной шкалы налоговых ставок? Кроме того, должен ли предоставляться необлагаемый налогом порог в Государстве, где находится постоянное представительство, и в Государстве иностранного предприятия? Аналогично, чтобы иметь возможность сравнить налоговую ставку на прибыль постоянного представительства с налоговой ставкой отечественного предприятия, в какой степени мировой доход предприятия (возможно, за вычетом R (22) суммы необлагаемого налогом порога) может служить основой для применения прогрессивной налоговой ставки?

71. Еще один вопрос заключается в том, какие элементы охватываются вторым предложением пункта 3; в частности, допускает ли это предложение применение необлагаемых налогом порогов только к резидентам.

Выводы, достигнутые Комитетом

72. Комитет отметил, что эти вопросы уже рассматривались в пунктах 37–39 Комментария к Статье 24, которые признают, что пункт 3 позволяет Государству, в котором находится постоянное представительство, учитывать общую прибыль предприятия при определении ставки, по которой должна облагаться налогом прибыль постоянного представительства. В то время как большинство делегатов считали, что выводы, представленные в этих пунктах, были правильными и что никаких изменений не требовалось, другие предположили, что они, по-видимому, противоречат выводу Комитета о том, что пункт 3 относится к налогообложению деятельности постоянного представительства, а не к налогообложению иностранного предприятия в целом (см. Проблему С-1 «Структура и ставка налога для целей пункта 3»).

73. Комитет подробно обсудил, существует ли такое противоречие. Многие делегаты считали, что пункты 37–39 являются логическим расширением принципа освобождения с прогрессией, признанного в Статье 23 об устранении двойного налогообложения: при определении налоговой ставки, применимой к прибыли постоянного представительства, логично учитывать общую платежеспособность налогоплательщика, которая может быть определена только путем учета общего дохода этого налогоплательщика. Однако это не означало, что налогообложение затем применялось к прибыли, не относящейся к постоянному представительству.

74. Были обсуждены существующие практики стран в этой области. Были рассмотрены два конкретных примера. Во-первых, было отмечено, что если налогоплательщик имеет два или более постоянных представительств в стране, большинство стран суммировали бы прибыль этих постоянных представительств для целей налогообложения, тем самым учитывая по крайней мере некоторую другую прибыль иностранного предприятия при определении ставки, применимой для налогообложения одного постоянного представительства. Во-вторых, было также отмечено, что многие страны аналогичным образом суммировали бы прибыль постоянного представительства с теми, которые облагаются налогом без ограничения в соответствии с другими Статьями (например, Статьей 17) для целей определения применимой ставки. Также была сделана ссылка на решение Соединенного Королевства, которое подтверждает принципы, изложенные в пунктах 37–39, и на тот факт, что некоторые страны прямо подтверждают такой результат в своих договорах.

75. Было отмечено, однако, что, хотя пункт 3 не запрещал Государствам учитывать иностранную прибыль предприятия при определении R (22) применимой налоговой ставки, которая затем применяется только к прибыли постоянного представительства, было ясно, что это может быть сделано только в том случае, если внутреннее налоговое законодательство предусматривало такой результат.

76. Что касается необлагаемых налогом порогов, Комитет согласился, что вопрос о том, охватывается ли внутренний необлагаемый налогом порог первым или вторым предложением пункта 3, зависит от того, как этот порог разработан в соответствии с внутренним законодательством. Предположим, например, что физическим лицам, имеющим иждивенцев, предоставляется личный налоговый кредит в размере 2 000. В этом случае второе предложение пункта 3 не позволит физическому лицу-нерезиденту с иждивенцами, имеющему постоянное представительство, к которому относится прибыль в размере 2 000, заявлять, что он не должен платить какой-либо налог в Государстве, в котором находится постоянное представительство. Второй пример: если внутреннее законодательство предусматривает, что налоговая ставка на первые 10 000 дохода индивидуального налогоплательщика-резидента составляет 0%, что налоговая ставка на последующие 15 000 дохода составляет 20%, а ставка, применимая к оставшемуся доходу, составляет 35%, но ставка, применимая к физическим лицам-нерезидентам, составляет 25%. В этом случае, хотя физическое лицо-нерезидент, имеющее постоянное представительство, к которому относится прибыль в размере 5 000, но имеющее 30 000 другого иностранного дохода, не могло бы заявлять, что он не должен платить какой-либо налог в этом Государстве, пункт 3 потребовал бы применения внутренних налоговых ставок к этому физическому лицу. Применимая ставка затем определялась бы с учетом мирового дохода. В приведенном выше примере это означало бы, что, поскольку налогоплательщик уплатил бы налог в размере 6 500, если бы он был резидентом, максимальная ставка, применимая в соответствии с

пунктом 3, составляет 18,57% (т.е. 6 500/35 000). Этот вывод основан на том, что во втором примере необлагаемый налогом порог связан с суммой дохода, а не с гражданским состоянием или семейными обязанностями налогоплательщика (второе предложение пункта 3).1

D. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПУНКТОМ 4 (см. также проблему E-1 «Правила недостаточной капитализации»)

D-1 Вычеты, охватываемые пунктом 4

Описание проблемы

77. За некоторыми исключениями, проценты, роялти и другие выплаты, произведенные предприятием одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, а также долги резиденту другого Договаривающегося государства должны, для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия, подлежать вычету на тех же условиях, как если бы они были выплачены резиденту первого упомянутого Государства. R (22) 78. BIAC предположил, что внутреннее положение, согласно которому процентные расходы не разрешены к вычету, когда лежащий в основе заем получен от иностранной (несвязанной) стороны, в отличие от ситуации, когда заем получен от местной (несвязанной) стороны, является нарушением Статьи 24. Другой случай был поднят в контексте отсрочки уплаты налогов. Внутренние правила могут обычно разрешать вычеты, когда расходы начислены, но разрешают нерезидентам такие вычеты только после осуществления соответствующего платежа.

79. Также возникает вопрос, позволяет ли пункт 4 Государству учитывать различные вопросы соблюдения и администрирования, возникающие в случае выплат нерезидентам. Это актуально для стран, имеющих положения внутреннего законодательства, устанавливающие больше или иные требования в отношении вычета платежей, произведенных нерезидентам. Эти положения могли быть введены для предотвращения уклонения от уплаты налогов, особенно в случаях ограниченного обмена информацией и отсутствия соглашения об оказании помощи в сборе.

Выводы, достигнутые Комитетом

80. Что касается отсрочки вычетов, Комитет согласился, что различные правила относительно того, когда расходы могут быть вычтены, могут являться нарушением пункта 4 (при условии соблюдения других требований этого пункта).

81. Что касается вопроса о том, позволяет ли пункт 4 Государству учитывать различные вопросы соблюдения и администрирования, возникающие в случае выплат нерезидентам, Комитет отметил, что пункт 59 Комментария к пункту 5 уже содержит заявление о том, что дополнительные требования к информации не будут являться нарушением этого пункта, и согласился, что аналогичное разъяснение должно быть сделано в отношении пункта 4. Основываясь на этом выводе, Комитет решил внести следующее изменение в Комментарий.

Изменение в Комментарии

82. Добавить следующий новый пункт 56.1 в Комментарий к Статье 24: 56.1 Кроме того, пункт 4 не запрещает дополнительные требования к информации в отношении выплат, произведенных нерезидентам, поскольку эти требования направлены на обеспечение аналогичных уровней соблюдения и проверки в случае выплат резидентам и нерезидентам.

E. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПУНКТОМ 5 E-1 Правила недостаточной капитализации

Описание проблемы R (22)

83. Комитет рассмотрел, может ли и в какой степени текущая формулировка пунктов 4 и 5 быть истолкована как допускающая применение правил недостаточной капитализации и необходимо ли какое-либо разъяснение в этом отношении.

84. БИАК предложил, чтобы пункт 4 разрешал, при расчете налогооблагаемого дохода компании-резидента Договаривающегося государства, вычет процентов, уплаченных по задолженности другому лицу (предположительно, при условии, что он проходит тест «вытянутой руки»), являющемуся резидентом другого Государства. Согласно БИАК, хотя формулировка не уточняет, является ли кредитор связанной стороной или нет, она, безусловно, не исключает связанную сторону. БИАК считает, что неравное обращение может возникнуть в результате применения определенных (искусственно искаженных) правил недостаточной капитализации, включая так называемые положения о выводе прибыли (earnings stripping).

что неравное обращение может возникнуть в результате применения определенных (искусственно искаженных) правил недостаточной капитализации, включая так называемые положения о выводе прибыли (earnings stripping).

Выводы Комитета

85. Комитет отметил, что пункт 56 действующего Комментария уже рассматривает применение пункта 4 в отношении правил недостаточной капитализации:

56. Пункт 4 не запрещает стране заемщика квалифицировать проценты как дивиденды согласно своим национальным правилам недостаточной капитализации в той мере, в какой они совместимы с пунктом 1 статьи 9 или пунктом 6 статьи 11. Однако, если такое обращение является результатом правил, которые несовместимы с указанными Статьями и которые применяются только к кредиторам-нерезидентам (за исключением кредиторов-резидентов), то такое обращение запрещено пунктом 4.

86. Комитет согласился, что пункт 56 был верным, но отметил, что он рассматривает только правила недостаточной капитализации, которые имеют эффект реклассификации процентов как дивидендов. Поскольку некоторые правила недостаточной капитализации имеют эффект запрета или отсрочки вычета процентов, а не их реклассификации как дивидендов, было решено изменить пункт, чтобы уточнить, что он применяется более широко.

87. Что касается пункта 5 статьи 24, Комитет, однако, пришел к выводу, что пункт 58 Комментария следует изменить, поскольку пункт 5, как правило, не будет применим к большинству правил недостаточной капитализации, потому что непосредственная направленность правил недостаточной капитализации — это не отношения между предприятием и лицами, владеющими его капиталом (т.е. отношения между компанией и акционерами), а, вместо этого, уплата процентов предприятием-резидентом связанному кредитору-нерезиденту (отношения между должником и кредитором), что, как представляется, выходит за рамки действия пункта 5, поскольку этот пункт касается дискриминации, основанной на иностранном владении капиталом предприятия. R (22) Это было проиллюстрировано тем фактом, что правила недостаточной капитализации большинства стран применялись бы к местной компании с местной материнской компанией, которая осуществляет процентные платежи иностранным связанным компаниям. С этой точки зрения, правила недостаточной капитализации, как правило, выходили бы за рамки действия пункта 5, поскольку они не представляли бы собой дискриминацию, основанную на иностранном владении капиталом отечественного предприятия, а, вместо этого, на том факте, что отечественное предприятие имеет иностранных связанных кредиторов.

88. Комитет также согласился, что Комментарий должен уточнить, что даже в тех случаях, когда правила недостаточной капитализации применяются только к предприятиям Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, нерезидентами, эти правила не нарушают пункт 5 в той мере, в какой они приводят к корректировкам прибыли, которые произведены в соответствии с пунктом 1 статьи 9 или пунктом 6 статьи 11.

в той мере, в какой они приводят к корректировкам прибыли, которые произведены в соответствии с пунктом 1 статьи 9 или пунктом 6 статьи 11.

89. Исходя из этого вывода, Комитет принял решение внести следующие изменения в Комментарий.

Изменения в Комментарий

90. Заменить пункт 56 Комментария к статье 24 следующим (изменения в существующем тексте Комментария выделены **жирным курсивом** для дополнений и зачеркнутым шрифтом для удалений):

56. Пункт 4 не запрещает стране заемщика квалифицировать проценты как дивиденды согласно ***применять*** свои национальные правила недостаточной капитализации в той мере, в какой они совместимы с пунктом 1 статьи 9 или пунктом 6 статьи 11. Однако, если такое обращение является результатом правил, которые несовместимы с указанными Статьями и которые

применяются только к кредиторам-нерезидентам (за исключением кредиторов-резидентов), то такое обращение запрещено пунктом 4.

91. Заменить пункт 58 Комментария к статье 24 следующим (изменения в существующем тексте Комментария выделены **жирным курсивом** для дополнений и зачеркнутым шрифтом для удалений):

58. Поскольку пункт предотвращает дискриминацию предприятия-резидента, которая основана исключительно на том, кто владеет или контролирует капитал этого предприятия, он на первый взгляд не будет применим в отношении правил, предусматривающих иное обращение с предприятием в зависимости от того, уплачивает ли оно проценты кредиторам-резидентам или кредиторам-нерезидентам. Данный пункт не касается правил, основанных на отношениях между должником и кредитором, до тех пор, пока иное обращение, являющееся результатом этих правил, не основано на том, владеют ли или контролируют нерезиденты, полностью или частично, прямо или косвенно, капитал предприятия. Например, если в соответствии с национальными правилами недостаточной капитализации Государства предприятию-резиденту не разрешается вычитать проценты, уплаченные ассоциированному предприятию-нерезиденту, то это правило не будет являться нарушением пункта 5, даже если оно применялось бы к процентным платежам, произведенным кредитору, который владел бы или контролировал капитал предприятия, при условии, что обращение было бы таким же, если бы проценты были уплачены ассоциированному предприятию-нерезиденту, которое само не владело бы или не контролировало бы какой-либо капитал плательщика. Однако очевидно, что такое правило национального законодательства может являться нарушением пункта 4 в той мере, в какой применялись бы различные условия для вычета процентов, уплаченных резидентам и нерезидентам, и поэтому будет важно определить для целей этого пункта, совместимо ли применение правила с положениями пункта 1 статьи 9 или пункта 6 статьи 11 (см. пункт 56 выше). Пункт 5, хотя в принципе и применим к недостаточной капитализации, сформулирован в столь общих выражениях, что он должен уступать место более конкретным положениям Конвенции. Таким образом, пункт 4 (ссылающийся на пункт 1 статьи 9 и пункт 6 статьи 11) имеет приоритет над этим пунктом в отношении вычета процентов. R (22) Это также было бы важно для целей пункта 5 в случае правил недостаточной капитализации, которые применялись бы только к предприятиям Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, нерезидентами. Действительно, поскольку положения пункта 1 статьи 9 или пункта 6 статьи 11 являются частью контекста, в котором пункт 5 должен толковаться (как того требует статья 31 Венской конвенции о праве международных договоров), корректировки, совместимые с этими положениями, не могут считаться нарушающими положения пункта 5.

капитализации, сформулирован в столь общих выражениях, что он должен уступать место более конкретным положениям Конвенции. Таким образом, пункт 4 (ссылающийся на пункт 1 статьи 9 и пункт 6 статьи 11) имеет приоритет над этим пунктом в отношении вычета процентов. Это также было бы важно для целей пункта 5 в случае правил недостаточной капитализации, которые применялись бы только к предприятиям Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, нерезидентами. Действительно, поскольку положения пункта 1 статьи 9 или пункта 6 статьи 11 являются частью контекста, в котором пункт 5 должен толковаться (как того требует статья 31 Венской конвенции о праве международных договоров), корректировки, совместимые с этими положениями, не могут считаться нарушающими положения пункта 5.

E-2 Толкование термина «другие аналогичные предприятия»

Описание проблемы

92. Пункт 5 запрещает Договаривающемуся государству предоставлять менее благоприятное обращение предприятию, капитал которого полностью или частично принадлежит или контролируется, прямо или косвенно, одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства. Однако ни Статья, ни Комментарий не указывают, с каким предприятием-резидентом его следует сравнивать. Возможны две различные интерпретации: сравнивать его с отечественным предприятием, принадлежащим резидентам, или сравнивать его с отечественным предприятием, принадлежащим резидентам третьих стран, что было бы

равносильно превращению пункта 5 в оговорку о наиболее благоприятствуемой нации. Третья точка зрения может заключаться в том, что оба варианта находятся в рамках действия пункта 5.

Выводы Комитета

93. Комитет пришел к выводу, что правильным компаратором для целей пункта 5 является отечественное предприятие, принадлежащее резидентам, но согласился, что нет необходимости уточнять этот вопрос в Комментарии до тех пор, пока для этого не будет практической причины. R (22)

F. ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ ПУНКТА 6 F-1 Применение статьи 24 ко всем налогам, невзирая на статью 2

Описание проблемы

94. Был поднят вопрос о том, следует ли внести изменения в Комментарий, чтобы подчеркнуть тот факт, что статья 24 применяется ко всем налогам, а не только к подоходным налогам. БИАК предложил обсудить применение статьи 24 к таким другим налогам и сборам на том основании, что это сосредоточит внимание всех заинтересованных сторон на широкой сфере охвата статьи 24.

Выводы Комитета

95. Комитет согласился, что в свете пункта 6 статьи 24 не было сомнений относительно широкой сферы действия Статьи, и отметил, что эта широкая сфера действия будет подчеркнута добавлением примеров в предлагаемых пунктах 11.6 и 11.7 Комментария.

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

только подоходные налоги. БИАК предложил обсудить применение статьи 24 к таким другим налогам и сборам на том основании, что это сосредоточит внимание всех заинтересованных сторон на широкой сфере охвата статьи 24.

Выводы Комитета

95. Комитет согласился, что в свете пункта 6 статьи 24 не было сомнений относительно широкой сферы действия Статьи, и отметил, что эта широкая сфера действия будет подчеркнута добавлением примеров в предлагаемых пунктах 11.6 и 11.7 Комментария.

R (22)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ ВОПРОСЫ, ТРЕБУЮЩИЕ БОЛЕЕ ФУНДАМЕНТАЛЬНОГО АНАЛИЗА ПРОБЛЕМЫ НЕДИСКРИМИНАЦИИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Следует ли внести изменения в Статью для решения других форм налоговой дискриминации?

Описание проблемы

1. Следует ли внести поправки в статью 24 для решения других форм налоговой дискриминации? Некоторые из предложенных вариантов:

– Положение по аналогии с пунктом 8 статьи 26 договора между Бельгией и Нидерландами, которое касается права на получение персональных вычетов, предоставляемых в одном Договаривающемся государстве):

8. Право на семейные пособия, вытекающие из законодательства о социальном обеспечении одного Договаривающегося государства, считается равным для целей налогообложения в другом Договаривающемся государстве праву на семейные пособия, вытекающие из законодательства о социальном обеспечении этого Государства.

– Добавление пункта, касающегося трансграничных реорганизаций (по аналогии со следующим пунктом XIII(8) договора между Канадой и США:

8. В случае, если резидент Договаривающегося государства отчуждает имущество в ходе корпоративной или иной организации, реорганизации, слияния, разделения или аналогичной сделки, и прибыль, доход или выручка в отношении такого отчуждения не признается для целей налогообложения в этом Государстве, то по запросу лица, приобретающего имущество, компетентный орган другого Договаривающегося государства может согласиться, во избежание двойного налогообложения и при условии соблюдения условий, удовлетворительных для такого

компетентного органа, отложить признание прибыли, дохода или выручки в отношении такого имущества для целей налогообложения в этом другом Государстве до такого времени и таким образом, как это может быть оговорено в соглашении. R (22)

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

2. Применение положений неналоговых соглашений к налогообложению и взаимосвязь между статьей 24 и такими другими соглашениями

Описание проблемы

2. Ряд неналоговых соглашений, таких как Соглашения ВТО (и в частности ГАТС) и двусторонние инвестиционные соглашения, содержат общие правила, направленные на предотвращение некоторых форм торговой или инвестиционной дискриминации. Поскольку налоговые меры могут использоваться как форма скрытой дискриминации в отношении иностранного производства или инвестиций, эти положения иногда применяются к некоторым или всем формам налогообложения. Это создает потенциальное пересечение с положениями налоговых договоров, и, поскольку эти положения часто очень широко сформулированы, неопределенность в отношении их применения к некоторым налоговым мерам. Пункты 44.1–44.7 Комментария к статье 25 уже рассматривают некоторые проблемы, созданные положениями ГАТС.

3. БИАК предложил, чтобы общие положения о недискриминации этих других соглашений послужили источником вдохновения для расширения сферы действия статьи 24. Согласно БИАК, Комитет должен […] рассмотреть другие, неналоговые, договоры, которые содержат статьи или положения о недискриминации, например, двусторонние инвестиционные договоры, торговые соглашения, другие двусторонние или многосторонние соглашения, где это понятие применяется гораздо шире. Статью 24 следует сопоставить с оговорками «национальный режим» и «наиболее благоприятствуемая нация» этих других договоров. Намерение должно состоять в том, чтобы предоставить дополнительные руководящие указания для определения того, когда случай следует считать дискриминационным (путем изменения формулировок Договора или Комментария), чтобы налогоплательщики могли полагаться на защиту статьи о недискриминации. Мы считаем, что это было бы наиболее поучительным, что, возможно, приведет к более разумной интерпретации недискриминации в налоговом контексте.

3. Возможное влияние права Европейского сообщества R (22) на статью 24

Описание проблемы

4. Право Европейского сообщества может взаимодействовать с налоговыми договорами различными способами, что может оказывать влияние на договоры между государствами-членами ЕС, а также с государствами, не являющимися членами ЕС.

5. Во-первых, суды, в первую очередь в государствах ЕС, могут быть склонны распространить на толкование статьи 24 некоторые из принципов, разработанных Судом ЕС при вынесении решений по налоговым делам, связанным с четырьмя свободами.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

6. Во-вторых, утверждалось, что статья 24 может привести к косвенному применению положений Договора об ЕС к резидентам государств, не входящих в ЕС, в той мере, в какой случай охватывается положениями этой Статьи. Ниже приводится пример этого типа аргумента. Некоторые европейские государства имеют правила, которые позволяют налогоплательщикам-нерезидентам, являющимся гражданами европейского государства, выбирать налоговый режим резидентов, если их доход, полученный с их территории, составляет 90% или более от их мирового дохода. Например, гражданин Австрии, являющийся резидентом США, может выбрать такой режим, если он получает не менее 90% своего дохода в Австрии. Гражданин США, являющийся резидентом США и получающий не менее 90% своего дохода в Австрии, не пользуется такой возможностью. Таким образом, можно утверждать, что государства ЕС, которые ввели специальные правила для граждан государств-членов ЕЭС/ЕС, могут быть вынуждены распространить эти правила на граждан государств, с которыми у них есть положение налогового договора, соответствующее пункту 1 статьи 24.

7. В-третьих, может быть полезно рассмотреть некоторые из концепций и аргументов, разработанных в рамках европейского права, например, концепцию обоснования, при обсуждении

желательности альтернативных или дополнительных правил недискриминации для налоговых договоров.

8. В-четвертых, могут возникнуть более технические вопросы, где влияние европейского права на толкование статьи 24 неясно и которые следует изучить. Например, было высказано предположение, что выводы, сделанные в разделе C-5 «Налоговые ставки, применимые к прибыли, относящейся к постоянному представительству (ПП)» и уже отраженные в пунктах 37–39 Комментария к статье 24, могут создать проблему для государств-членов ЕС, поскольку европейское право может ограничивать их возможность применять эти выводы.

4. Применение пункта 1 к лицам, не являющимся резидентами ни одного из Государств

Описание проблемы

9. Второе предложение пункта 1 гласит, что положение также применяется к лицам, которые не являются резидентами одного или обоих Договаривающихся государств. Этот принцип также проиллюстрирован в пункте 2 Комментария к статье 24. Такой подход может привести к нежелательным результатам, например, когда Государства предоставляют уступку третьему партнеру по договору на основе гражданства. R (22)

ПРИМЕНЕНИЕ И ТОЛКОВАНИЕ СТАТЬИ 24 (НЕДИСКРИМИНАЦИЯ)

5. Включение пункта 2 статьи 24 в договоры

Описание проблемы

10. Поскольку некоторые страны не включают пункт 2 в свои налоговые договоры, возникает вопрос, следует ли сохранить пункт 2 в Модельной налоговой конвенции.

6. Применение пункта 1 к прозрачным структурам (entity)

Описание проблемы

11. Применение пункта 1 в случае прозрачных партнерств проблематично. Прозрачное партнерство само по себе не облагается налогом и не может, следовательно, заявлять о том, что оно подвергается «любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, которое является иным или более обременительным», чем налогообложение или требования, которым подвергаются граждане. Партнер не может утверждать, что иное обращение основано на том, что партнерство получает свой статус из внутреннего законодательства другого Государства, поскольку в силу определения в подпункте g) (ii) пункта 1 статьи 3 партнерство рассматривается как национа само по себе (национа не может основывать свою жалобу на гражданстве другого негражданина).

7. Значение термина «иное или более обременительное налогообложение или любое связанное с ним требование»

Описание проблемы

12. В какой степени формулировка «другое или более обременительное налогообложение или любые связанные с ним требования» допускает некоторые различия в режиме? Возможно, будет полезно изучить эту формулировку, если будет согласовано, что некоторые различия в режиме могут быть оправданы с учетом общего режима для гражданина другого Государства. Некоторые из вопросов, связанных с этой проблемой, включают: влияние пункта 1 статьи 24 на процедурные требования; взаимосвязь между пунктом 1 и другими положениями договора, позволяющими Государству облагать налогом; являются ли недостатки в денежных потоках и снижение ликвидности другим или менее благоприятным режимом; влияние пункта 1 на отказ в предоставлении субсидий.

R (22)

8. Вопросы группового режима, связанные с пунктом 5 статьи 24

Описание проблемы

13. Некоторые комментаторы утверждали, что может быть целесообразным разрешить консолидацию прибыли иностранной дочерней компании, принадлежащей или контролируемой иностранным лицом, которая облагается налогом в Государстве ее нахождения, с прибылью других компаний-резидентов группы. Учитывая, что Государство сможет учитывать как убытки,

так и прибыль такой дочерней компании (поскольку оно будет облагать налогом две дочерние компании-резиденты одной и той же иностранной материнской компании), можно утверждать, что такие дочерние компании должны пользоваться преимуществами национальных групповых режимов.

9. Освобождение по Конвенции, зависящее от обязанности по уплате НДС

Описание проблемы

14. Был поднят вопрос о том, может ли возникнуть дискриминация в рамках системы, при которой технические сборы, полученные нерезидентом, не имеющим постоянного представительства (ПП) в стране, могут быть признаны освобожденными в соответствии с договором, заключенным этой страной, только если налогоплательщик согласен с тем, что эти сборы облагаются НДС. Такое правило лишило бы налогоплательщика права на льготы по Конвенции в случае, если он не уплачивает НДС.

10. Разрешение споров, связанных со статьей 24

Описание проблемы

15. Поскольку налогоплательщики, как правило, могут требовать применения льгот налоговых конвенций в национальных судах, они могут убедить суд в том, что налоговая мера нарушает статью о недискриминации, даже если оба Государства, являющиеся сторонами, заключившими налоговую конвенцию, не согласны с этим. Поскольку большинство положений статьи 24 относительно общи по своему применению и существует некоторая неопределенность относительно их точного объема (в частности, в отношении пунктов 3 и 5), существует реальный риск того, что суды могут отменить законную налоговую меру как нарушение статьи о недискриминации. Это может побудить некоторые Государства неохотно включать некоторые или все положения статьи 24 в свои двусторонние договоры и может значительно затруднить расширение сферы применения этой статьи.

Примечание

1. Как указано в пункте 8 Приложения, вопрос о том, может ли законодательство ЕС требовать иного результата, должен быть дополнительно изучен. R (22)

Налоговые вопросы, связанные с REIT (фондами инвестиций в недвижимость) (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 20 июня 2008 г.)

Содержание

Введение ..... **R(23)-2**
Применение налоговых конвенций к инвестициям в REIT ..... **R(23)-3**
Классификация дохода REIT ..... **R(23)-3**
Право REIT на льготы по Конвенции ..... **R(23)-3**
Право инвестора REIT на льготы по Конвенции ..... **R(23)-4**
Кто является соответствующим налогоплательщиком для целей налоговых конвенций? ..... **R(23)-4**
Как следует рассматривать распределения REIT иностранным инвесторам
в соответствии с налоговыми конвенциями? ..... **R(23)-5**
Вопросы, возникающие в связи с этим подходом ..... **R(23)-11**
Определение REIT ..... **R(23)-11**
Различие между крупными и мелкими инвесторами ..... **R(23)-11**
Налогообложение распределений крупным инвесторам ..... **R(23)-12**
Распределение прироста капитала ..... **R(23)-12**
Рассмотрение прироста капитала от долей участия в REIT ..... **R(23)-12**
Устранение двойного налогообложения в государстве резидентства ..... **R(23)-14**
Применение исключения участия / Директивы ЕС
о материнских и дочерних компаниях ..... **R(23)-15**
Распределения не подлежащим налогообложению субъектам (пенсионным фондам) ..... **R(23)-15**
Потенциал размывания налоговой базы и доступа к режиму процентов ..... **R(23)-15**
Инвестиции иностранного REIT ..... **R(23)-16**
ПРИЛОЖЕНИЕ. Технический анализ различных подходов, предложенных

для распространения национальных режимов REIT на иностранные REIT ..... R(23)-19
Последующий налог у источника ..... R(23)-19
Признание иностранного REIT национальным REIT для целей налоговых конвенций ..... R(23)-19
Признание иностранного REIT имеющим постоянное представительство ..... R(23)-19
R (23) Применение этих подходов к иностранным REIT, напрямую инвестирующим в отечественное недвижимое имущество ..... R(23)-20
Применение этих подходов к иностранным REIT, инвестирующим в отечественные REIT ..... R(23)-22

ВВЕДЕНИЕ

1. Фонды инвестиций в недвижимость («REIT») впервые появились в Соединенных Штатах в 1960-х годах и в настоящее время встречаются по всему миру. Использование этого инвестиционного инструмента значительно расширилось во всем мире, и все больше стран вводят правила для облегчения использования REIT. Было подсчитано, что по состоянию на июнь 2006 года REIT, котирующиеся на фондовых биржах, имели рыночную капитализацию в размере 608 млрд долларов США и активы в недвижимости стоимостью более 890 млрд долларов США.1 Важность и глобализация инвестиций в REIT и через них побудили ОЭСР изучить трансграничные налоговые вопросы, которые такие инвестиции поднимают для налоговых конвенций.

2. Первый проект настоящего доклада был подготовлен неформальной технической группой налоговых должностных лиц и экспертов из сектора REIT, которой Комитет ОЭСР по налоговым вопросам поручил подготовить анализ вопросов, связанных с применением налоговых конвенций к REIT, и представить предложения по дополнениям к Комментарию к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, включая возможные альтернативные положения, касающиеся REIT, которые Государства, желающие это сделать, могли бы включить в свои двусторонние договоры. Доклад этой технической группы был представлен Рабочей группе № 1 по налоговым конвенциям и связанным вопросам, которая является подгруппой Комитета ОЭСР по налоговым вопросам, ответственной за обновление Модельной налоговой конвенции ОЭСР. После обсуждения Доклада, которое привело к нескольким незначительным изменениям, Доклад был выпущен в качестве проекта для публичного обсуждения. В феврале 2008 года Рабочая группа № 1 одобрила Доклад после обсуждения полученных комментариев. Затем Доклад был представлен Комитету по налоговым вопросам, который одобрил его 20 июня 2008 года.

3. Для целей настоящего доклада, REIT — это компания, траст или договорное или фидуциарное соглашение с широким кругом участников, которое получает доход преимущественно от долгосрочных инвестиций в недвижимое имущество, распределяет большую часть этого дохода ежегодно и не уплачивает подоходный налог с дохода, связанного с недвижимым имуществом, который таким образом распределяется. Тот факт, что инструмент REIT не уплачивает налог с этого дохода, является результатом налоговых правил, которые предусматривают одноуровневое налогообложение в руках инвесторов в REIT (с соответствующими обязательствами по налогу у источника, налагаемыми на REIT в отношении его распределений иностранным инвесторам). R (23)

4. Несмотря на эти общие черты, между странами могут существовать существенные различия в том, как структурированы REIT и как обеспечивается налоговое освобождение дохода. В некоторых странах REIT были разработаны с использованием налоговых правил, обычно применимых к трастам и компаниям; в других был принят специальный налоговый режим для REIT.

ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ КОНВЕНЦИЙ К ИНВЕСТИЦИЯМ В REIT

5. Следующие разделы Доклада обсуждают применение положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР к доходам от инвестиций в REIT и через них. В некоторых случаях Доклад предлагает изменения в Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, чтобы позволить странам, желающим это сделать, рассмотреть в двустороннем договоре некоторые из вопросов, изученных в Докладе. Однако признается, что некоторые из вопросов и предложений, обсуждаемых в настоящем докладе, могут вызывать особые проблемы для стран, являющихся

членами Европейского Союза. Хотя Доклад описывает некоторые из этих вопросов, попытка их решения вышла бы за рамки мандата Группы, подготовившей первый проект Доклада. Однако было отмечено, что эти вопросы являются предметом текущей работы Европейской комиссии и государств-членов Сообщества.

Классификация дохода REIT

6. Доход от аренды составляет на сегодняшний день наибольшую часть дохода REIT. Поэтому предполагается, что большая часть трансграничного дохода, получаемого REIT, будет охватываться положениями двусторонних налоговых конвенций, аналогичных статье 6 (Доход от недвижимого имущества) Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Поскольку REIT также могут получать доход от предприятий, осуществляемых через недвижимое имущество, не получая напрямую доход от такого имущества, доход REIT также может подпадать под статью 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности). REIT также получают прирост капитала от недвижимого имущества или ценных бумаг, который будет охватываться статьей 13 (Прирост капитала) Модельной конвенции ОЭСР, дивиденды, охватываемые статьей 10 (Дивиденды), проценты от долговых инструментов (в основном ипотечных) , охватываемые статьей 11 (Проценты), и небольшую долю других видов дохода.

7. Поскольку положения налоговых конвенций, основанные на статьях 6, 7 и 13 Модельной конвенции ОЭСР, предоставляют Государству, где находится недвижимое имущество, неограниченное право облагать налогом доход и прирост капитала, полученные от этого недвижимого имущества или его отчуждения, а также прибыль от предпринимательской деятельности и прирост, относящиеся к предприятию, осуществляемому в этом недвижимом имуществе, если оно образует постоянное представительство (ПП), типичный доход REIT, инвестирующего за границу, согласно этим положениям, будет облагаться налогом в Государстве situs (расположения), при этом государство резидентства освобождает такой доход или предоставляет кредит (зачет) за иностранный налог, взимаемый с такого дохода. Однако этот краткий анализ поднимает ряд вопросов. R (23)

Право REIT на льготы по Конвенции

8. Первая трудность связана с определением собственного права REIT на льготы по Конвенции. Это актуально не только в отношении применения положений Конвенции к доходу REIT, но и в отношении применения налоговых конвенций к распределениям REIT, поскольку, например, статья 10 (Дивиденды) Модельной конвенции ОЭСР применяется к дивидендам, «выплачиваемым компанией, которая является резидентом Договаривающегося государства».

9. Поскольку доход REIT обычно распределяется, REIT не облагается налогом на этот распределенный доход в чисто национальном контексте. Как уже упоминалось, налоговые механизмы, обеспечивающие такой результат, различаются в разных странах и могут включать, например, правила, разрешающие вычет дивидендов или распределений REIT, налоговое освобождение REIT, соответствующего определенным условиям, налоговое освобождение дохода REIT, соответствующего определенным условиям, налоговое освобождение всего дохода REIT, налоговое освобождение только той части дохода REIT, которая распределяется в течение определенного периода времени, или правила, которые относят доход к инвесторам, а не к самому REIT. Однако, по-видимому, в большинстве случаев REIT будет соответствовать условию облагаемости налогом для целей определения «резидент Договаривающегося государства» по Конвенции, с учетом конкретных проблем, возникающих при применении налоговых конвенций к трастам. Однако есть несколько стран, где это может быть не так, и этот вопрос потребует прояснения в каждой отдельной стране в ходе переговорного процесса по Конвенции.

Право инвестора REIT на льготы по Конвенции

10. В большинстве случаев инвесторы в REIT будут иметь явное право на льготы налоговых конвенций, заключенных их страной резидентства. Однако следует отметить, что часть инвестиций в REIT поступает от пенсионных фондов, и некоторые страны считают, что пенсионные фонды не имеют права на льготы по Конвенции при отсутствии специальных положений Конвенции.2

Кто является соответствующим налогоплательщиком для целей налоговых конвенций?

11. Определение того, кто является соответствующим налогоплательщиком для целей применения налоговых конвенций к доходам, получаемым REIT, поднимает вопросы толкования Конвенции.

12. Представляется очевидным, что при отсутствии специальных положений определение того, следует ли применять положения налоговых конвенций на уровне REIT или на уровне его инвесторов, не будет единообразным между странами. R (23)

13. Во-первых, различия в структурах REIT приводят к различным результатам. Например, REIT может быть структурирован как договорное или фидуциарное соглашение, так что доход, получаемый REIT, юридически является доходом инвесторов для целей налоговых конвенций, а сам REIT является лишь управляющим инвестированными фондами.

14. Во-вторых, национальные налоговые правила могут относить доход REIT к налогоплательщику, который отличается от того, кто является законным владельцем дохода. В соответствии с такими правилами, хотя REIT может быть законным владельцем дохода, он может считаться не экономическим владельцем дохода для целей налогообложения. Кроме того, REIT может рассматриваться как просто «сквозная» структура (pass-through entity) для целей налогообложения. И наоборот, может считаться, что хотя доход REIT просто передается инвесторам в форме распределения, это распределение не сохраняет налоговый характер основного дохода, так что REIT остается соответствующим налогоплательщиком для целей применения налоговых конвенций.

15. Принципы, разработанные в Докладе ОЭСР о партнерствах, актуальны для рассмотрения случаев, когда REIT рассматриваются как «сквозные» структуры (pass-through entities). Однако во многих случаях REIT не будет представлять собой прозрачную структуру (transparent entity), как описано в Докладе о партнерствах, и будет являться соответствующим налогоплательщиком для целей применения положений налоговых конвенций к доходу, который он получает из других стран.

16. Однако, поскольку REIT не будет уплачивать налог государства резидентства с этого дохода в той мере, в какой он распределяется, это создаст трудности в отношении применения внутригосударственных и договорных положений об устранении двойного налогообложения. Комитет счел, что, как правило, в качестве вопроса политики, государству целесообразно предоставлять устранение двойного налогообложения в отношении любого налога у источника (source tax), который был взыскан с REIT, даже если государство резидентства облагает налогом инвесторов, а не сам REIT. Если внутригосударственное законодательство страны не предусматривает сквозного предоставления устранения, Комитет считает, что эта страна должна попытаться найти способ для предоставления такого устранения.

17. Комитет также пришел к выводу, что вопрос о применении налоговых конвенций к доходу REIT тесно связан с вопросом договорного режима распределений REIT иностранным инвесторам, так что эти два вопроса должны быть рассмотрены совместно.

Как должны рассматриваться распределения REIT иностранным инвесторам в соответствии с налоговыми конвенциями?

18. Применение налоговых конвенций к распределениям REIT иностранным инвесторам затрагивает существенные вопросы налоговой политики и толкования конвенций. R (23)

19. С точки зрения толкования конвенций, представляется очевидным, что когда REIT является компанией, которая квалифицируется как резидент согласно конвенции, которой базовый доход распределяется для целей конвенции, его распределения иностранным инвесторам представляют собой дивиденды, охватываемые статьей 10 Модельной конвенции ОЭСР. Однако это часто не будет иметь место, поскольку REIT может быть структурирован как траст или как договорное или фидуциарное соглашение, или может рассматриваться как сквозной (pass-through) инструмент в соответствии с внутригосударственным налоговым законодательством.

OECD MODEL CONVENTION

20. Поэтому Комитет вышел за рамки строгого юридического анализа, основанного на существующих положениях налоговых конвенций, чтобы попытаться сформулировать политику налоговых конвенций, которая была бы общеприменимой к REIT.

21. Отправной точкой этого политического анализа было то, что Государство, в котором расположено недвижимое имущество, должно иметь первоочередное, неограниченное право облагать налогом этот доход. Это было фундаментальной и последовательной чертой положений, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в течение длительного времени, и хотя альтернативные точки зрения кратко обсуждались, быстро было сделано заключение, что этот подход не должен оспариваться.

22. Однако настоящий вопрос политики заключается в том, следует ли рассматривать распределение от REIT как доход от недвижимого имущества или как доход от инвестирования в ценную бумагу.

23. С одной стороны, можно было бы рассмотреть базовый доход REIT и считать, что распределение этого дохода является не более чем выделением доли этого дохода. Согласно этому мнению, было бы целесообразно рассматривать этот доход как доход от недвижимого имущества в руках каждого инвестора и требовать, чтобы каждый из них облагался налогом так, как если бы он/она непосредственно получил этот доход. Это, однако, означало бы, что доход, как правило, облагался бы по высокой ставке налога, и что инвесторы могли бы подпадать под требования по подаче отчетности в стране, где расположено недвижимое имущество.

24. С другой стороны, можно было бы считать, что инвестор просто ищет ценную бумагу, распределяющую доход, которая является или похожа на любую публично торгуемую акцию, и должен получать такой же договорный режим, какой обычно предоставляется доходу от акций, который охватывается статьей 10 (Дивиденды). Мелкий инвестор в REIT не имеет контроля над недвижимым имуществом, приобретенным REIT, и никакой связи с конкретным имуществом, которым владеет REIT. Такой мелкий инвестор не может рассматриваться как совершивший инвестиции в базовое недвижимое имущество, которым владеет REIT, в большей степени, чем акционер транснациональной компании может рассматриваться как совершивший инвестиции в конкретные активы, которыми владеет компания. Скорее, мелкий инвестор инвестировал в REIT как в структуру (entity). Мелкий инвестор рассчитывает на распределения от REIT и рост стоимости его доли в REIT для получения своей инвестиционной отдачи, R (23) точно так же, как акционер транснациональной компании рассчитывает на корпоративные дивиденды и рост стоимости акций для получения своей инвестиционной отдачи.

25. Было, однако, отмечено, что существует фундаментальное различие между распределением REIT и другими дивидендами, поскольку другие дивиденды представляют собой распределение дохода после налогообложения, который уже был обложен налогом в стране резидентства компании и/или в стране, где возникла прибыль этой компании. Распределения REIT, с другой стороны, представляют доход, который не был подвергнут налогообложению по принципу резидентства на уровне структуры (entity). В той мере, в какой договорный режим дивидендов учитывает налогообложение на корпоративном уровне, что представляется очевидным в случае более низкой ставки, применимой к существенным межкорпоративным долевым участиям, можно было бы утверждать, что для распределений REIT оправдано иное отношение. Однако существуют и другие обстоятельства, при которых применяется пониженная ставка налога у источника, несмотря на отсутствие базового корпоративного налога. Это имело бы место в отношении процентов по облигациям, что является другим видом ценной бумаги, где отсутствует базовый налог на корпоративном уровне (поскольку проценты подлежат вычету), и в отношении которых налоговые конвенции, как правило, предусматривают даже более низкую ставку налога, чем та, которая применяется к дивидендам. Распределения REIT, конечно, по своей природе больше похожи на доход от долевого участия, чем от долгового. Даже в случае дивидендов, однако, договорные правила, применимые к доходу от портфельных инвестиций, обычно предусматривают более низкое налогообложение в государстве источника, чем доход от прямых инвестиций в недвижимое имущество, вероятно, потому, что наиболее практичным и обычным способом сбора налога с портфельных инвестиций является налог у источника с валового дохода, который не учитывает инвестиционные расходы инвестора (например, затраты на заемный капитал).

26. Комитет отметил, что недвижимое имущество все чаще рассматривается рынками капитала как отдельный класс активов со смешанными характеристиками как долевых, так и долговых инвестиций. Участники отрасли в Группе, подготовившей первый проект этого отчета, подчеркнули, что доходность таких инвестиций отражает сочетание характеристик как акций, так

и облигаций.3 Более того, очень высокие показатели распределения дохода REIT означают, что налог у источника, взимаемый в соответствии со статьей 10, будет существенным, даже если ставка такого налога соответствует ставке, предусмотренной для портфельных дивидендов. Это контрастирует с другими корпоративными инструментами, где налоги, генерируемые путем налогообложения дивидендов, выплачиваемых иностранным акционерам, значительно менее существенны из-за низкого уровня распределения дивидендов. В качестве иллюстрации, за период с 1972 по 2006 год распределенный доход составлял в среднем 57,1% от общего дохода американских REIT в индексе FTSE NAREIT Equity REIT Index, в то время как распределенный доход составлял в среднем всего 28,2% от общего дохода ценных бумаг в индексе Standard and Poor's 500 Index и всего 26,4% от общего дохода ценных бумаг в индексе Dow Jones Wilshire 5000.

27. По этим причинам был сделан вывод, что соответствующая договорная политика R (23) заключалась бы в том, чтобы рассматривать распределение REIT мелкому инвестору так же, как портфельную долевую инвестицию. Однако он также пришел к выводу, что ограничение ставки налогообложения в государстве источника до применимой к портфельным дивидендам было бы нецелесообразным в случае инвестора, имеющего крупную инвестицию в REIT. Для такого крупного инвестора инвестиция в REIT может быть заменой прямой инвестиции в базовое имущество REIT. В этой ситуации ограничение налога государства источника на распределения от REIT до пониженной ставки, применимой к портфельным дивидендам, или даже более низкой ставки, применимой к прямым дивидендам, представлялось бы нецелесообразным; такие распределения должны облагаться налогом по полной ставке, предусмотренной внутригосударственным законодательством.

OECD MODEL CONVENTION

28. Эта политика могла бы быть реализована путем установления, что распределение от внутригосударственного REIT нерезиденту-инвестору, который владеет долей менее 10% в REIT, подлежало бы налогообложению в государстве источника по ставке, не превышающей ставку портфельных дивидендов (т.е. 15%), предусмотренную в подпункте 10(2)(b) Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Напротив, распределение от REIT инвестору, который владеет долей в 10% или более в REIT, не подпадало бы под какое-либо ограничение ставки в соответствии со статьей 10. Этот подход должен применяться независимо от юридической формы REIT, так что распределения от REIT, которые не охватываются статьей 10, рассматривались бы таким же образом.

29. Реализация такой политики потребовала бы альтернативных договорных положений, которые могли бы быть приняты государствами, желающими это сделать. Комитет пришел к выводу, что такие альтернативные договорные положения должны быть включены в Комментарий к статье 10 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, и поэтому он решил включить следующие новые пункты в Комментарий (перекрестные ссылки на этот новый раздел Комментария также будут добавлены в Комментарии к статьям 6, 13 и 23). Добавить следующий заголовок и новые пункты 67.1–67.7 к Комментарию к статье 10 IV. Распределения инвестиционными фондами недвижимости (REIT) 67.1 Во многих Государствах значительная часть портфельных инвестиций в недвижимое имущество осуществляется через инвестиционные фонды недвижимости (REIT). REIT можно в общих чертах описать как компанию с широким кругом акционеров, траст или договорное или фидуциарное соглашение, который получает свой доход преимущественно от долгосрочных инвестиций в недвижимое имущество, ежегодно распределяет большую часть этого дохода и не уплачивает подоходный налог с дохода, связанного с недвижимым имуществом, который таким образом распределяется. Тот факт, что инструмент REIT не уплачивает налог с этого дохода, является результатом налоговых правил, которые предусматривают одноуровневое налогообложение в руках инвесторов в REIT. 67.2 Важность и глобализация инвестиций в REIT и через REIT R (23) побудили Комитет по налоговым вопросам изучить вопросы налоговых конвенций, возникающие в связи с такими инвестициями. Результаты этой работы изложены в отчете под названием «Вопросы налоговых конвенций, связанные с REIT».4 67.3 Одним из вопросов, обсуждавшихся в отчете, является договорный режим трансграничных распределений REIT. В случае мелкого инвестора в REIT, инвестор не имеет контроля над недвижимым имуществом, приобретенным REIT, и никакой связи с этим имуществом. Несмотря на тот факт, что сам REIT не будет уплачивать налог с своего распределенного дохода, поэтому может быть целесообразно считать, что такой инвестор не инвестировал в недвижимое имущество, а, скорее, просто инвестировал в компанию и должен рассматриваться как получатель портфельного

дивиденда. Такой подход также отражал бы смешанные характеристики инвестиций в REIT, которые сочетают в себе характеристики как акций, так и облигаций. Напротив, более крупный инвестор в REIT имел бы более особый интерес к недвижимому имуществу, приобретенному REIT; для такого инвестора инвестиции в REIT могут рассматриваться как замена инвестициям в базовое имущество REIT. В этой ситуации было бы нецелесообразно ограничивать налогообложение в государстве источника распределения от REIT, поскольку сам REIT не будет уплачивать налог с своего дохода. 67.4 Государства, желающие достичь такого результата, могут договориться на двусторонней основе заменить пункт 2 Статьи следующим положением:

2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на доход от дивидендов, является резидентом другого Договаривающегося государства (кроме лица, имеющего фактическое право на доход от дивидендов, выплачиваемых компанией, являющейся REIT, в которой такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим не менее 10 процентов от стоимости всего капитала этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать: а) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является компанией (кроме товарищества), которая прямо владеет не менее чем 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (кроме выплачивающей компании, которая является REIT); б) 15 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях. В соответствии с этим положением, крупный инвестор в REIT – это инвестор, владеющий, прямо или косвенно, капиталом, составляющим не менее 10% от стоимости всего капитала REIT. Государства могут, однако, договориться на двусторонней основе об использовании другого порога. Кроме того, это положение применяется ко всем распределениям REIT; в случае распределений прироста капитала, однако, внутригосударственное законодательство некоторых стран предусматривает иной порог для разграничения между крупным инвестором и мелким инвестором, имеющим право на налогообложение по ставке, применимой к портфельным дивидендам, и эти страны могут пожелать внести поправки в положение для сохранения этого различия в своих конвенциях. Наконец, поскольку было бы нецелесообразно ограничивать налогообложение в государстве источника распределения REIT крупному инвестору, формулировка подпункта а) исключает из своего применения дивиденды, выплачиваемые REIT; R (23) таким образом, этот подпункт никогда не может применяться к таким дивидендам, даже если компания, которая не владела капиталом, составляющим 10% или более от стоимости капитала REIT, владела не менее чем 25% его капитала, как это рассчитано в соответствии с пунктом 15 выше. Следовательно, государство источника сможет облагать налогом такие распределения крупным инвесторам независимо от ограничений, содержащихся в подпунктах а) и б). 67.5 Однако, если REIT, учрежденные в одном из Договаривающихся государств, не квалифицируются как компании-резиденты этого Договаривающегося государства, положение необходимо будет изменить, чтобы обеспечить его применение к распределениям таких REIT. 67.6 Например, если REIT является компанией, которая не квалифицируется как резидент Государства, пункты 1 и 2 Статьи необходимо будет изменить следующим образом для достижения этого результата:

1. Дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом, или REIT, организованным в соответствии с законодательством, Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, или, в случае REIT, в соответствии с законодательством которого он был учрежден, и согласно законодательству этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на доход от дивидендов, является резидентом другого Договаривающегося государства (за исключением лица, имеющего фактическое право на доход от дивидендов, выплачиваемых компанией, являющейся REIT, в которой такое лицо прямо или косвенно владеет капиталом, составляющим не менее 10 процентов от стоимости всего капитала в этой компании), налог, взимаемый таким образом, не должен превышать:

а) 5 процентов от валовой суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на доход, является компанией (иной, чем товарищество), которая прямо владеет не менее 25 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды (иной, чем компания-плательщик, являющаяся REIT);

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

67.7 Аналогичным образом, для достижения этого результата в случаях, когда REIT структурирован как траст или как договорное либо фидуциарное соглашение и не подпадает под определение компании, Государства могут договориться на двусторонней основе добавить к R (23) альтернативной версии пункта 2, изложенной в пункте 67.4 выше, дополнительное положение, сформулированное следующим образом: Для целей настоящей Конвенции, когда REIT, учрежденный в соответствии с законодательством Договаривающегося государства, осуществляет распределение дохода резиденту другого Договаривающегося государства, который является лицом, имеющим фактическое право на это распределение, распределение этого дохода рассматривается как дивиденд, выплаченный компанией-резидентом первого упомянутого Государства. В соответствии с этим дополнительным положением соответствующее распределение будет рассматриваться как дивиденд, а не, следовательно, как иной вид дохода (например, доход от недвижимого имущества или прирост капитала) для целей применения статьи 10 и других статей Конвенции. Однако очевидно, что это не изменит квалификацию такого распределения для целей национального законодательства, так что режим национального законодательства не будет затронут, за исключением целей применения ограничений, налагаемых соответствующими положениями Конвенции.

Вопросы, возникающие в связи с таким подходом

30. Комитет также рассмотрел различные технические вопросы, связанные с этим подходом, а также его возможное распространение на ситуации, когда иностранный REIT инвестирует в отечественный REIT или прямо инвестирует в отечественное недвижимое имущество. Ниже изложено заключение Комитета по этим различным вопросам.

Определение REIT

31. Первый вопрос проектирования заключается в том, как определить REIT для целей вышеуказанных правил. Комитет пришел к выводу, что, учитывая различия в национальном законодательстве относительно структуры и характеристик REIT, это должно быть решено на двусторонней основе. Для целей вышеуказанных положений, следовательно, ожидается, что страны будут включать в свои двусторонние конвенции конкретные определения REIT, которые позволят применять эти положения к их собственным REIT. Такие определения могут, например, ссылаться на соответствующие национальные положения, определяющие REIT для целей национального налогообложения.

Различие между крупным и мелким инвестором

32. Первый вопрос, связанный с возможным различием между крупными и мелкими инвесторами, заключается в том, в какой степени будет возможно предусмотреть различное отношение к распределениям или различное отношение к REIT как юридическому лицу, исходя из размера доли участия. Было высказано предположение, что это связано с некоторыми принципами национального законодательства и законодательства ЕС. Например, было отмечено, что правила раскрытия информации, установленные рыночными регуляторами, обычно требуют раскрытия информации о любом инвесторе, владеющем более чем определенным процентом (например, 5%) листингового предприятия. R (23)

33. Очевидно, крупному инвестору не должно быть позволено получать выгоду от более низкой ставки, применимой к портфельным долям в REIT, путем простого разделения своих инвестиций в REIT между несколькими ассоциированными предприятиями. Именно поэтому предложенное положение не предоставляет более низкую ставку инвестору, который «прямо или косвенно» владеет капиталом, составляющим не менее 10% от стоимости всего капитала REIT. Кроме того, более низкая ставка не должна предоставляться в случаях злоупотребления положением, например, когда компания с долей участия 10% или более незадолго до выплаты распределения передала свои доли в REIT ряду мелких инвесторов с целью обеспечения выгод от более низкой ставки, с обязательством выкупить эти доли после распределения. Государства, которые не считают, что они могут предотвратить такие схемы с помощью своих национальных правил борьбы со злоупотреблениями, могут счесть целесообразным дополнить предлагаемое положение пунктом, ставящим применение более низкой ставки в зависимость от условия, что доли в REIT не были приобретены в первую очередь с целью получения преимущества от этой более низкой ставки.

34. Второй вопрос — это определение уровня владения капиталом, который инициировал бы применение режима «крупного инвестора». Подход, изложенный в настоящем отчете, предлагает пороговое значение в 10% от стоимости капитала REIT. Страны могут, однако, договориться на двусторонней основе об использовании другого порогового значения.

Налогообложение распределений крупным инвесторам

35. Было признано, что в идеале налог, взимаемый с распределений крупным инвесторам, должен быть соизмерим с налогом, взимаемым с дохода от прямых инвестиций в недвижимое имущество. Хотя вышеуказанные положения не ограничивают налог, который может взиматься в Государстве, где находится недвижимое имущество, некоторые Государства могут предоставить возможность подачи декларации на чистой основе.

Распределение прироста капитала

36. Комитет в целом согласился, что было бы целесообразно предусмотреть одинаковый режим для распределений от прироста капитала и распределений от арендного дохода, полученных REIT. По этой причине вышеуказанное предложение одинаково рассматривает распределения обоих видов дохода. К тому же выводу, как правило, пришли и в отношении всех других видов дохода, которые могли бы быть получены REIT. Было отмечено, однако, что в случае распределений прироста капитала некоторые страны используют другое пороговое значение для дифференциации между крупным инвестором, который подлежит налогообложению в государстве источника без ограничений в соответствии с Конвенцией, и мелким инвестором, имеющим право на налогообложение по ставке, применимой к портфельным дивидендам; эти страны могут пожелать сохранить это различие в своих двусторонних договорах.

R (23) Режим прироста капитала от долей участия в REIT

37. Комитет рассмотрел возможное применение пункта 4 статьи 13 к приросту, полученному от отчуждения доли участия в REIT. Учитывая, что целью REIT является в первую очередь владение недвижимым имуществом, условия для применения этого пункта были бы выполнены при отчуждении акций в REIT (в случае REIT, которые созданы в некорпоративной форме, тот же результат вытекал бы либо из пункта 1 статьи 13, который мог бы применяться к некоторым REIT, созданным как договорные соглашения, либо из модифицированной версии пункта 4, которая приведена в пункте 28.5 Комментария к статье 13).

38. Хотя было согласовано, что применение пункта 4 для разрешения налогообложения в государстве источника прироста, полученного от отчуждения долей участия крупного инвестора в REIT, было бы целесообразным, были высказаны различные мнения относительно того, будет ли это также целесообразным результатом для прироста, полученного мелкими инвесторами в REIT.

39. Для некоторых стран пункт 4 предназначался для применения к любому приросту от отчуждения акций в компании, которая получает свою стоимость преимущественно от недвижимого имущества, и не было бы причин различать REIT и публичную компанию в отношении применения этого пункта, особенно учитывая, что REIT не облагается налогом на свой доход. Эти страны считали, что до тех пор, пока договор не предусматривает исключения для отчуждения акций компаний, котирующихся на фондовой бирже (как предложено в пункте 28.7 Комментария к статье 13), не должно быть специального исключения для долей участия в REIT.

40. Другие страны, однако, не согласились. Для них доля участия мелкого инвестора в REIT должна рассматриваться как ценная бумага, а не как косвенное владение недвижимым имуществом. Они считали, что такое отношение к доле участия мелкого инвестора в REIT как к ценной бумаге согласуется с выводом настоящего отчета относительно надлежащего режима такого участия для целей налогообложения распределений. Эти страны также указали, что на практике было бы очень трудно администрировать применение налогообложения в государстве источника прироста от мелких долей участия в широко распространенном REIT. Некоторые из них добавили, что поскольку REIT, в отличие от других юридических лиц, получающих свою стоимость преимущественно от недвижимого имущества, обязаны распределять большую часть своей прибыли, маловероятно, что останутся значительные остаточные прибыли, к которым применялся бы налог на прирост капитала (по сравнению с другими компаниями).

41. Было также отмечено, что разрешение налогообложения такого прироста в государстве источника может привести к двойному освобождению от налогообложения, если государство

источника не осуществляло это право на налогообложение, а государство резидентства инвестора являлось страной, применяющей метод освобождения (эта проблема, которая присуща пункту 4 статьи 13, описана в пункте 28.9 Комментария к этой статье). R (23)

42. Комитет пришел к выводу, что Комментарий к статье 13, который уже обсуждает возможные исключения к пункту 4, следует дополнить для рассмотрения возможного дополнительного исключения для прироста от мелких долей участия в REIT. Поэтому он решил включить следующие новые пункты в этот Комментарий. Перенумеровать пункт 28.9 Комментария к статье 13 как пункт 28.12 и добавить следующие новые пункты 28.9–28.11:

28.9 Наконец, еще одно возможное исключение касается акций и аналогичных долей участия в инвестиционном фонде недвижимости (REIT) (см. пункты 67.1–67.7 Комментария к статье 10 для получения справочной информации о REIT). Хотя представляется нецелесообразным делать исключение из пункта 4 в случае отчуждения долей участия крупного инвестора в REIT, что может рассматриваться как отчуждение заменителя прямых инвестиций в недвижимое имущество, исключение из пункта 4 для отчуждения доли участия мелкого инвестора в REIT может быть признано целесообразным. 28.10 Как обсуждалось в пункте 67.3 Комментария к статье 10, может быть целесообразным рассматривать долю участия мелкого инвестора в REIT как ценную бумагу, а не как косвенное владение недвижимым имуществом. В этом отношении на практике было бы очень трудно администрировать применение налогообложения в государстве источника прироста от мелких долей участия в широко распространенном REIT. Более того, поскольку REIT, в отличие от других юридических лиц, получающих свою стоимость преимущественно от недвижимого имущества, обязаны распределять большую часть своей прибыли, маловероятно, что останутся значительные остаточные прибыли, к которым применялся бы налог на прирост капитала (по сравнению с другими компаниями). Государства, разделяющие эту точку зрения, могут договориться на двусторонней основе добавить перед фразой «может облагаться налогом в этом другом Государстве» слова, например, «за исключением акций, принадлежащих лицу, которое прямо или косвенно владеет долями, составляющими менее 10 процентов от всех долей в компании, если эта компания является REIT». (Если пункт 4 будет изменен в соответствии с пунктом 28.5 выше для охвата долей, аналогичных акциям, эти слова следует изменить соответствующим образом.) 28.11 Некоторые Государства, однако, считают, что пункт 4 предназначался для применения к любому приросту от отчуждения акций в компании, которая получает свою стоимость преимущественно от недвижимого имущества, и что не было бы причин различать REIT и публичную компанию в отношении применения этого пункта, особенно учитывая, что REIT не облагается налогом на свой доход. Эти Государства считают, что до тех пор, пока не существует исключения для отчуждения акций компаний, котирующихся на фондовой R (23) бирже (см. пункт 28.7 выше), не должно быть специального исключения для долей участия в REIT.

Устранение двойного налогообложения в государстве резидентства

43. Подход, изложенный в настоящей записке, может потребовать соответствующих корректировок в Статье об устранении двойного налогообложения. Например, было бы необходимо избегать применения метода освобождения в случае распределений мелким инвесторам в REIT. Поскольку эти распределения подлежали бы ограниченному налогообложению в государстве источника, было бы целесообразно применять к ним метод кредита (зачета). И наоборот, распределения крупным инвесторам в REIT, которые подлежали бы налогообложению в государстве источника без каких-либо договорных ограничений, должны быть охвачены методом освобождения, если это метод, обычно применяемый Государством (см. также пункт 41 выше относительно рисков двойного освобождения от налогообложения прироста капитала).

Применение освобождения от налога на участие / Директива ЕС о материнских и дочерних компаниях

44. Еще один вопрос заключается в том, в какой степени национальные правила об освобождении от налога на участие и, в более общем смысле, Директива ЕС о материнских и дочерних компаниях, позволили бы Государству облагать налогом распределение крупному инвестору по ставке, соизмеримой со ставкой, применимой к доходу от недвижимого имущества, а не по ставке, применимой к дивиденду, выплачиваемому крупному корпоративному акционеру. В некоторой

степени ответ на этот вопрос может зависеть от юридической структуры REIT и от того, могут ли REIT и инвестор считаться освобожденными от налогов.

Распределения налогонеоблагаемым субъектам (пенсионным фондам)

45. Пункт 69 Комментария к статье 18 (Пенсии) включает альтернативное положение, которое Государства могут использовать для распространения национального освобождения от налогообложения дохода, получаемого национальными пенсионными фондами, на доход, получаемый пенсионными фондами, учрежденными в другом Государстве. Это положение позволяет Государствам достичь большей нейтральности в отношении местонахождения капитала.

46. Комитет пришел к выводу, что с точки зрения политики распределения от портфельных инвестиций в REIT должны рассматриваться как другие инвестиционные доходы пенсионного фонда, и отметил, что в своей текущей формулировке альтернативное положение будет надлежащим образом охватывать этот вид дохода. Государства, рассматривающие включение такого положения, должны, однако, рассмотреть политический вопрос о том, должно ли это положение применяться к распределениям пенсионному фонду, который владеет более чем портфельными инвестициями в отечественном REIT (т.е. 10% или более).

Потенциал размывания налоговой базы и доступ к режиму начисления процентов

47. Модельная конвенция ОЭСР предусматривает, что налогообложение у источника процентных платежей не может превышать 10%, но R (23) налоговые договоры часто предусматривают, что процентные платежи не будут облагаться налогом в государстве источника. Многие страны приняли правила тонкой капитализации для предотвращения размывания своей налоговой базы посредством процентных платежей, которые подлежали бы вычету из налоговой базы без обложения налогом у источника.

48. Комитет рассмотрел, может ли налоговый режим REIT породить аналогичную озабоченность по поводу размывания налоговой базы. Одним из обсуждавшихся примеров был REIT, который предлагал бы иностранным инвесторам возможность инвестировать в комбинированный инструмент, состоящий из акционерного и долгового капитала, при этом долговая составляющая представляла бы почти всю стоимость инвестиций. В таком случае очень большая часть прибыли REIT могла бы фактически распределяться инвесторам в виде процентных платежей, не подлежащих налогообложению у источника.

49. Можно было бы утверждать, что процентные платежи будут подлежать налогообложению по резидентству у инвесторов, хотя это может не дать удовлетворительного ответа на озабоченность государства источника, особенно в случае иностранных инвесторов, освобожденных от налогов или облагаемых низкими налогами. Также различные особенности конструкции режима REIT могут предотвратить или уменьшить этот риск размывания налоговой базы. Например, нормативно-правовая база REIT или рыночные предпочтения могут затруднить высокую степень использования заемных средств REIT, и REIT может быть запрещено выпускать долговые инструменты с правом участия в прибыли.

50. Хотя было отмечено, что по крайней мере одна страна ввела правило тонкой капитализации в своем режиме REIT для решения проблемы размывания налоговой базы, Комитет пришел к выводу, что этот вопрос не является специфичным для REIT, и что никаких рекомендаций, специфичных для REIT, не следует давать для его решения.

Инвестиции иностранным REIT

51. Комитет наконец рассмотрел, следует ли и каким образом вышеуказанный подход к договорно-налоговому режиму распределений иностранным инвесторам в отечественном REIT распространить на иностранный REIT, получающий доход от отечественного недвижимого имущества, и на иностранный REIT, инвестирующий в отечественный REIT.

52. Участники отрасли в Группе, подготовившей первый проект настоящего отчета, подчеркнули, что для достижения более эффективного рынка портфельных инвестиций в недвижимое имущество, REIT (инвестиционные фонды недвижимости), учрежденные в одной стране, должны иметь возможность инвестировать в недвижимое имущество иностранных государств и в REIT, учрежденные в других странах. Следовательно, налоговые препятствия, мешающие таким трансграничным инвестициям, должны быть устранены. Они также указали, что принятие решений, которые позволили бы избежать необходимости в механизмах, используемых в

настоящее время для предотвращения многократного налогообложения таких трансграничных инвестиций в REIT, было бы выгодно как для REIT, так и для налоговых органов.

53. Было высказано предположение, что законодательство ЕС может требовать от страны распространить свой внутренний режим REIT на REIT, учрежденные в других государствах ЕС. Это, очевидно, R (23) важный вопрос для государств-членов ЕС, и выражается надежда, что он будет рассмотрен в рамках текущей работы по налогообложению и REIT, которую ведет Рабочая группа Европейской комиссии и государств-членов Сообщества.

54. Это побудило Комитет рассмотреть, могут ли положения договора, основанные на пункте 3 статьи 24 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, быть истолкованы как обязывающие страну распространить свой внутренний режим REIT на иностранный REIT, владеющий отечественным недвижимым имуществом через постоянное представительство (ПП). Комитет пришел к выводу, что такое толкование должно быть отклонено, и отметил, что распространение льготы по освобождению, предоставленной отечественному REIT (распределения от которого облагались бы налогом), на такое постоянное представительство (ПП) привело бы к необоснованному преимуществу для иностранного REIT, поскольку распределения такого REIT не могли бы аналогичным образом облагаться налогом, в частности из-за пункта 5 статьи 10, государством, где расположено постоянное представительство (ПП). Как объясняется в пункте 20 Комментария к статье 24: … формулировка первого предложения пункта 3 должна толковаться в том смысле, что не является дискриминацией облагать налогом лиц, не являющихся резидентами, по практическим причинам, иначе, чем лиц-резидентов, до тех пор, пока это не приводит к более обременительному налогообложению для первых, чем для последних. В той негативной форме, в которой было сформулировано соответствующее положение, важен только результат, при этом допускается адаптация способа налогообложения к конкретным обстоятельствам, в которых взимается налог.

55. С точки зрения налоговой политики, и отложив в сторону практические соображения относительно налогового администрирования и сбора налогов, большинство членов Группы, подготовившей первый проект настоящего отчета, посчитали, что если к иностранному REIT мог бы применяться эквивалентный налоговый режим, не было бы причин для страны рассматривать иностранные REIT иначе, чем отечественные REIT, в отношении инвестиций в отечественное имущество. Это, однако, потребовало бы от страны способности взимать и собирать эквивалентную сумму налога с распределений внутреннего дохода иностранным REIT, какую она взимала бы и собирала с распределений такого дохода отечественным REIT, имеющим аналогичную базу инвесторов и аналогичные уровни распределений, производимых с аналогичными интервалами, учитывая, что политическое обоснование, лежащее в основе налогового освобождения для отечественных REIT, состоит в том, что налог будет собираться с дохода REIT на уровне инвестора, а не на уровне организации (entity).

56. Государство, желающее распространить налоговые льготы своего внутреннего режима REIT на иностранные REIT, столкнется, однако, с различными юридическими, административными проблемами и проблемами соблюдения. В основном они будут включать:

– трудность определения, какая часть распределения иностранным REIT соответствовала бы внутреннему доходу; R (23)

– общий запрет налогового договора, содержащийся в положениях, аналогичных пункту 5 статьи 10 Модели ОЭСР, на налогообложение распределений компанией, являющейся резидентом другого Государства;

– практическую трудность выявления крупных инвесторов иностранного REIT и инвесторов, не имеющих права на льготы по договору; особенно в случаях, когда инвесторы иностранного REIT включают другие REIT;

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

– трудности, связанные с распространением устранения двойного налогообложения на распределение, полученное инвестором в одном REIT, с учетом налога, взимаемого с предыдущего распределения, полученного этим REIT.

57. Распространение внутреннего режима REIT на иностранные REIT, таким образом, потребовало бы компромисса между основной политической целью обеспечения эквивалентного налогового

режима и необходимостью учета вышеуказанных проблем. Комитет рассмотрел различные подходы, которые могли бы быть рассмотрены для этой цели, включая:

– взимание налога у источника в момент, когда иностранный REIT, осуществивший внутренние инвестиции, производит распределение,

– признание иностранного REIT отечественным REIT для целей договора, и

– признание иностранного REIT имеющим постоянное представительство (ПП). Эти возможные подходы и некоторые проблемы, которые они вызывают, более подробно обсуждаются в Приложении.

1. Как указано в пункте 57 заметки, Комитет рассмотрел различные подходы, которые могли бы быть рассмотрены для целей распространения внутреннего режима REIT на иностранные REIT. Далее описываются некоторые из этих подходов и представлены некоторые проблемы, которые были выявлены в отношении них.

Последующий налог у источника

2. Один подход заключался бы в том, чтобы государство освобождало от внутреннего налога доход от отечественного недвижимого имущества, получаемый иностранным REIT, признанным аналогичным отечественному REIT, или распределение от отечественного REIT такому иностранному REIT, но взимать налог у источника с последующих распределений иностранным REIT своим держателям долей участия.

3. При таком подходе налог на такие последующие распределения иностранным REIT включал бы как налог Государства, в котором иностранный REIT был учрежден, так и налог Государства, в котором иностранный REIT инвестировал (либо напрямую в отечественное недвижимое имущество, либо в отечественный REIT).

4. Хотя этот подход в основном будет реализован путем изменений во внутреннем законодательстве, он также может потребовать изменения в налоговых договорах, чтобы избежать запрета, содержащегося в пункте 5 статьи 10, на налогообложение распределений иностранными компаниями (см. ниже).

Признание иностранного REIT отечественным REIT для целей налоговых договоров

5. Другой подход заключался бы в разработке договорных норм, которые имели бы эффект признания дохода от недвижимого имущества, полученного в Государстве иностранным REIT, признанным аналогичным отечественному REIT, а также распределения от отечественного REIT такому иностранному REIT, доходом отдельной компании-резидента этого Государства, которая квалифицируется как REIT в этом Государстве. Этот R (23) доход, или его процент, также считался бы распределяемым с регулярными интервалами (например, ежегодно), чтобы запустить применение прав налогообложения у источника в соответствии со статьей 10.

Признание иностранного REIT имеющим постоянное представительство

6. Третий подход заключался бы в разработке договорных норм, которые признавали бы иностранный REIT, владеющий недвижимым имуществом в Государстве, или владеющий долей участия в отечественном REIT в таком Государстве, имеющим постоянное представительство (ПП) в этом Государстве, которому относился бы доход от такого недвижимого имущества или

распределения от такого отечественного REIT. Эти нормы также признавали бы распределение дохода этого постоянного представительства (ПП) его головному офису и позволяли бы государству источника облагать налогом это признанное распределение.

Применение этих подходов к иностранным REIT, инвестирующим напрямую в отечественное недвижимое имущество

7. Что касается дохода от прямых инвестиций иностранного REIT в недвижимое имущество данного Государства, три вышеописанных подхода обеспечили бы, что, как это было бы в случае с доходом, полученным отечественным REIT, распределенный внутренний доход иностранного REIT не облагается налогом этим Государством в момент его получения иностранным REIT.

8. Первая проблема, которая возникла бы при всех этих подходах, — это определение ставки налога, по которой фактическое распределение иностранным REIT (согласно первому подходу) или признанное распределение (согласно второму и третьему подходам) облагалось бы налогом государством источника. Иностранный REIT может иметь крупных и мелких инвесторов; кроме того, эти инвесторы могут быть резидентами Государства, где учрежден REIT, Государства, где находится недвижимое имущество, или третьих Государств. Чтобы применить к инвесторам в иностранном REIT подход, эквивалентный предложенному в этой заметке в отношении инвесторов в отечественном REIT, одной из возможностей было бы скорректировать налоговую ставку путем «сквозного» рассмотрения REIT-инвестора для определения косвенных долей владения инвесторов в этом REIT. Таким образом, если все инвесторы в иностранном REIT были мелкими инвесторами, являющимися резидентами Государства, где учрежден REIT, налог у источника с распределения REIT-инвестору взимался бы по более низкой ставке портфельных дивидендов, применимой к мелким инвесторам. Если иностранный REIT имел других инвесторов, не имеющих права на эту более низкую ставку, налог у источника с распределения REIT-инвестору взимался бы по смешанной ставке, основанной на пропорциональных долях, косвенно принадлежащих различным категориям инвесторов. Для этой цели было предложено, чтобы определение того, имеет ли иностранный REIT крупных инвесторов, основывалось на подаче отчетности в соответствии с правилами, требующими публичного раскрытия владения крупными инвесторами. Такой «сквозной» подход, однако, вызвал бы значительные R (23) административные трудности и трудности соблюдения. Комитет отметил, что некоторые из этих трудностей в настоящее время рассматриваются Неформальной консультативной группой по коллективным инвестиционным инструментам с целью решения этих вопросов в более широком контексте.

9. Тот факт, что распределения иностранным REIT не будут поступать исключительно из дохода, полученного от недвижимого имущества в государстве источника, создает дополнительную проблему в отношении первого подхода. Поскольку при этом подходе налог будет взиматься с фактического распределения иностранным REIT, необходимо было бы определить, какая часть этого распределения

может быть обоснованно отнесена к доходу, полученному от государства источника. Кроме того, поскольку убытки, реализованные за пределами государства источника, могли бы уменьшить или устранить фактические распределения иностранным REIT в случае, когда существенный доход получен от государства источника, Государствам пришлось бы решить, либо принять такой результат, либо ввести правила, признающие распределение дохода государства источника осуществленным в таком случае.

10. Второй и третий подходы позволили бы избежать этих проблем путем налогообложения признанных распределений дохода, возникающего в государстве источника, вместо фактических распределений иностранным REIT. При этом, однако, эти подходы можно было бы рассматривать как сохраняющие значительное различие между налоговым режимом отечественных REIT и иностранных REIT. Кроме того, эти подходы могли бы создать трудности в отношении устранения двойного налогообложения в государстве резидентства инвестора, которое облагало бы налогом фактические распределения. Поэтому могут потребоваться дополнительные правила для обеспечения устранения двойного налогообложения в рамках этих подходов.

11. В соответствии с пунктом 5 статьи 10 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, Государству запрещено облагать налогом распределения компанией-резидентом другого Договаривающегося государства. Поскольку первый подход имел бы практический эффект налогообложения распределений иностранным REIT, казалось бы, потребуется исключение из этого договорного правила. Аналогичное исключение может также потребоваться для третьего подхода, поскольку этот подход может считаться приводящим к налогообложению нераспределенной прибыли иностранного REIT в той мере, в какой он признает распределение дохода признанным постоянным представительством (ПП) головному офису иностранного REIT. Поскольку второй

подход, однако, признавал бы распределение осуществляемым компанией-резидентом, он не требовал бы такого исключения.

12. Связанная проблема, которая могла бы возникнуть при первом подходе, но которая, вероятно, была бы избегнута при втором и третьем подходах, заключалась бы в практической реализации налогообложения распределений иностранным REIT. Если бы государство резидентства иностранного REIT было обязано администрировать налог, взимаемый государством источника, оно могло бы оказаться в сложном положении, вынужденное применять налог у источника, согласованный между государством источника и третьим Государством, где могли бы проживать некоторые инвесторы иностранного REIT. R (23)

13. Для того чтобы любой из этих трех подходов был эффективным, договорные нормы, которые были бы разработаны для их реализации, должны были бы быть связаны с соответствующими положениями внутреннего законодательства. Хотя договорные нормы казались бы достаточными для обеспечения того, чтобы налогообложение не взималось государством источника при получении дохода от внутренних инвестиций иностранным REIT, в большинстве стран потребовались бы изменения во внутреннем законодательстве для взимания налога с фактических или признанных распределений иностранным REIT.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Применение этих подходов к иностранным REIT, инвестирующим в отечественные REIT

14. Применение подхода, предложенного в этой заметке для налогово-договорного режима иностранных инвесторов в отечественном REIT, к иностранному REIT, который инвестирует в отечественный REIT, поднимает аналогичные вопросы, которые были рассмотрены выше в отношении прямых инвестиций иностранным REIT в отечественное недвижимое имущество.

15. Одно различие, однако, касается определения ставки, применимой к фактическому распределению иностранным REIT (согласно первому подходу) или признанному распределению (согласно второму и третьему подходам). Поскольку иностранный REIT сам по себе может квалифицироваться как мелкий инвестор в отечественном REIT, определение ставки по договору, которая должна применяться к таким распределениям, требует иного анализа:

– Если иностранный REIT квалифицируется как мелкий инвестор в отечественном REIT, можно было бы считать, что иностранный REIT должен иметь право на пониженную ставку налога у источника с дивидендов, применимую к мелким инвесторам. Некоторые страны, однако, могут неохотно следовать этому подходу, когда иностранный REIT не считается резидентом, имеющим право на льготы по договору, когда в иностранном REIT есть инвесторы из третьих стран или когда иностранные инвесторы могли бы разделить крупную инвестицию в отечественном REIT через ряд иностранных REIT, каждый из которых квалифицируется как мелкий инвестор в отечественном REIT (если это невозможно предотвратить с помощью подходов, обсуждаемых в пункте 33 заметки).

– Если иностранный REIT является крупным инвестором в отечественном REIT, пониженная ставка налога у источника с дивидендов, применимая к мелким инвесторам, тем не менее могла бы быть применена, если Государство считает, что административные трудности и трудности соблюдения не оправдывают попыток собрать дополнительный налог, который подлежал бы уплате крупными инвесторами или мелкими инвесторами из третьих стран в иностранном REIT, и, кроме того, считает, что REIT обычно не являются инструментом, который мог бы использоваться инвесторами, стремящимися неправомерно получить льготы по договору.

– Однако страна может неохотно применять пониженную ставку, R (23) применимую к мелким инвесторам, если иностранный REIT сам имел крупных инвесторов. «Сквозной» подход, обсуждаемый в пункте 8 выше, мог бы быть использован для преодоления этой трудности путем изучения базы инвесторов иностранного REIT для определения доли крупных инвесторов (и, возможно, инвесторов из третьих стран).

Примечания

1. Ernst & Young, Global REIT Report 2006, Australia, October 2006, доступно по адресу http://www.ey.com/Global/download.nsf/International/Real_Estate_-

_Global_REIT_Survey_2006/$file/EY_REHC_GlobalREITSurvey2006.pdf. С момента публикации этого отчета Германия, Италия и Соединенное Королевство приняли законы о REIT.

2. Этот вопрос обсуждается в пунктах 8.1–8.3 Комментария к статье 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

3. См. Ibbotson Associates, “Commercial Real Estate: The Role of Global Listed Real Estate Equities in a Strategic Asset Allocation” (November 2006), по адресу http://corporate.morningstar.com/ib/documents/MethodologyDocuments/IBBAssociates/GlobalRealEstateWhitePaper.pdf.

4. OECD, Paris, 2008. Воспроизведено в томе II по адресу R(23)-1.

R (23)

Предоставление договорных льгот в отношении дохода коллективных инвестиционных инструментов (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 23 апреля 2010 г.)

Оглавление

I. Введение ..... **R(24)-3**
II. Предыстория ..... **R(24)-5**
2.1 Преимущества инвестирования через коллективные инвестиционные структуры (КИС) ..... **R(24)-5**
2.2 Структура индустрии КИС ..... **R(24)-6**
III. Применение действующих правил соглашений к КИС ..... **R(24)-9**
3.1 Может ли КИС заявлять о праве на льготы по налоговым соглашениям
от своего имени? ..... **R(24)-9**
a) Является ли КИС «лицом»? ..... **R(24)-9**
b) Является ли КИС «резидентом Договаривающегося государства»? ..... **R(24)-10**
c) Является ли КИС «лицом, имеющим фактическое право на доход» в отношении получаемого дохода? R(24)-11 3.2 Если КИС не может заявлять о праве на льготы, предусмотрено ли какое-либо устранение
для инвесторов? ..... **R(24)-13**
3.3 Устранение двойного налогообложения в отношении доходов, получаемых КИС ..... **R(24)-14**
IV. Вопросы политики, возникающие в связи с текущим режимом КИС ..... **R(24)-16**
4.1 Потенциальная возможность дифференцированного подхода к экономически
аналогичным КИС ..... **R(24)-17**
4.2 Потенциальная возможность договорного шоппинга («покупки» договора) через КИС ..... **R(24)-18**
4.3 Потенциальная отсрочка налогообложения дохода ..... **R(24)-20**
4.4 Утрата преференциальных льгот ..... **R(24)-21**
V. Предлагаемые изменения в Комментарий для рассмотрения вопросов КИС. . R(24)-21

R (24)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ Настоящий Доклад представляет собой измененную версию Доклада «Предоставление льгот по соглашениям в отношении доходов коллективных инвестиционных структур» Неформальной консультативной группы по налогообложению коллективных инвестиционных структур и процедурам налогового освобождения для трансграничных инвесторов (ИКГ), который был выпущен 12 января 2009 г. В том первоначальном Докладе ИКГ рассмотрела правовые и политические вопросы, специфичные для коллективных инвестиционных структур («КИС»), и сформулировала всеобъемлющий набор рекомендаций, касающихся вопросов, возникающих в связи с КИС в трансграничном контексте. ИКГ предложила Комитету ОЭСР по налоговым вопросам (КНВ) передать эти рекомендации своей Рабочей группе 1 (РГ1) по налоговым конвенциям и связанным вопросам (вспомогательному органу КНВ, ответственному за изменения в Модельной налоговой конвенции ОЭСР) для дальнейшего рассмотрения. Настоящий Доклад является результатом последующей работы по этим рекомендациям. Основные выводы и рекомендации Доклада аналогичны выводам и рекомендациям Доклада ИКГ, с некоторыми

изменениями, отражающими различный опыт делегатов. Подобно Докладу ИКГ, настоящий Доклад анализирует технические вопросы о том, следует ли считать КИС «лицом», «резидентом Договаривающегося государства» и «лицом, имеющим фактическое право на доход» в отношении получаемого дохода в соответствии с соглашениями, которые, как и Модельная налоговая конвенция ОЭСР, не содержат конкретного положения, касающегося КИС (т.е. подавляющего большинства действующих соглашений). Кроме того, Доклад включает предлагаемые изменения в Комментарий к Модельной налоговой конвенции, чтобы отразить выводы Рабочей группы по этим вопросам. Хотя Доклад включает анализ применения требования «лицо, имеющее фактическое право на доход» к конкретному случаю КИС, выводы в отношении КИС не следует рассматривать как предрешающие дальнейшую работу РГ1 над требованием «лицо, имеющее фактическое право на доход» в более общем смысле. Хотя эти предлагаемые изменения в Комментарий прояснят режим налогообложения КИС, очевидно, что по крайней мере некоторые формы КИС в некоторых странах не будут соответствовать требованиям для получения льгот по соглашениям от своего имени. Соответственно, Доклад также рассматривает надлежащий режим налогообложения таких КИС как в рамках существующих, так и будущих соглашений. В отношении существующих соглашений Доклад приходит к выводу, что, если КИС не R (24) имеет права на получение льгот от своего имени, ее инвесторы в принципе должны иметь возможность заявлять о праве на льготы по соглашениям. Доклад отражает различные мнения относительно того, должно ли такое право ограничиваться инвесторами, являющимися резидентами Договаривающегося государства, в котором учреждена КИС, или же это право должно распространяться на имеющих право на льготы по соглашениям резидентов третьих государств. В любом случае административные трудности во многих случаях фактически препятствуют индивидуальным заявлениям

со стороны инвесторов. Соответственно, Доклад приходит к выводу, что странам следует принять процедуры, позволяющие КИС подавать заявления от имени инвесторов. В отношении будущих соглашений Доклад поддерживает рекомендацию ИКГ о том, что Комментарий к статье 1 Модельной налоговой конвенции должен быть расширен за счет включения ряда факультативных положений для рассмотрения странами при их будущих переговорах по соглашениям. Включение одного или нескольких из этих положений в двусторонние соглашения обеспечило бы определенность для КИС, инвесторов и посредников. Предпочтительный подход к такому положению заключался бы в том, чтобы рассматривать КИС как резидента Договаривающегося государства и лицо, имеющее фактическое право на ее доход, а не применять полный подход «сквозного» (look-through) налогообложения. Поскольку были высказаны различные мнения по вопросу о том, следует ли учитывать имеющих право на льготы по соглашениям резидентов третьих стран при определении степени, в которой доход КИС должен иметь право на льготы по соглашениям, предлагаемый Комментарий включает альтернативные положения, которые предусматривают различные подходы в отношении режима налогообложения имеющих право на льготы по соглашениям резидентов третьих стран. Предлагаемый Комментарий также включает альтернативное положение, которое предусматривало бы полный подход «сквозного» налогообложения. Подход «сквозного» налогообложения был бы уместен в случаях, когда инвесторы, такие как пенсионные фонды, имели бы право на более низкую или нулевую ставку налога у источника, если бы они инвестировали непосредственно в базовые ценные бумаги. Доклад также затрагивает несколько вспомогательных вопросов, включая процедуры, которые могли бы быть приняты для определения доли инвесторов, имеющих право на льготы по соглашениям, как в рамках существующих соглашений, так и в рамках будущего положения соглашения. Кроме того, в Докладе обсуждается возможное положение, которое позволило бы инвестору в КИС требовать зачета иностранных налогов в отношении налогов у источника, уплаченных на уровне КИС, хотя оно не включает никаких изменений в Комментарий к Модельной налоговой конвенции, касающихся этого вопроса.

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Портфельные инвесторы в ценные бумаги часто осуществляют и держат такие инвестиции путем объединения своих средств с другими инвесторами в коллективной инвестиционной структуре («КИС»), а не путем прямого инвестирования. Это происходит из-за экономической эффективности и других преимуществ, предоставляемых КИС. КИС принимают различные формы в зависимости от страны, в которой они R (24) учреждены (например, компании, трасты, договорные соглашения). Рост инвестиций, осуществляемых через КИС, был очень значительным

в последние годы и, как ожидается, продолжится. Большинство стран решили внутренние налоговые вопросы, возникающие в связи с группами мелких инвесторов, которые объединяют свои средства в КИС. Во многих случаях это отражено в законодательстве, которое устанавливает конкретный налоговый режим, который может иметь существенные условия. Основным результатом является то, что большинство стран в настоящее время имеют налоговую систему, которая обеспечивает нейтралитет между прямыми инвестициями и инвестициями через КИС, по крайней мере, когда инвесторы, КИС и инвестиции находятся в одной и той же стране.

2. Одной из основных целей налоговых соглашений является снижение налоговых барьеров для трансграничной торговли и инвестиций. Соглашения достигают этого путем распределения налоговой юрисдикции в отношении дохода лица между страной резидентства этого лица и государством источника дохода, с тем чтобы избежать двойного налогообложения. Например, соглашения обычно ограничивают право государства источника облагать налогом дивиденды, проценты и прирост капитала, получаемые резидентом другого государства от владения инвестиционными ценными бумагами в государстве источника. В то же время страны, как правило, не хотят, чтобы эти налоговые соглашения создавали случаи непредвиденного двойного неналогообложения. В частности, страны могут захотеть обеспечить, либо посредством явных положений в своих соглашениях об избежании двойного налогообложения, либо путем применения принципов борьбы со злоупотреблениями в своем внутреннем законодательстве, чтобы только резиденты государства-партнера по соглашению имели право на льготы по соглашениям. С учетом этих целей все большее число стран начали конкретно рассматривать по крайней мере некоторые вопросы, возникающие в связи с КИС, в своих двусторонних налоговых соглашениях. Однако эти положения по своей природе являются двусторонними и поэтому могут не охватывать частую ситуацию, когда инвесторы, инвестиции и КИС расположены в трех или более различных странах.

3. В 2006 г. Комитет по налоговым вопросам («Комитет») учредил Неформальную консультативную группу по налогообложению коллективных инвестиционных структур и процедурам налогового освобождения для трансграничных инвесторов («ИКГ»). В январе 2009 г. Комитет одобрил выпуск для публичного обсуждения доклада ИКГ относительно правовых и политических вопросов, касающихся непосредственно КИС (т.е. степени, в которой либо КИС, либо их инвесторы имеют право на льготы по соглашениям), а также второго доклада ИКГ о «передовом опыте» в отношении процедур подачи и удовлетворения заявлений на льготы по соглашениям для посреднических структур в более общем плане. Настоящий Доклад, который принимает доклад ИКГ с некоторыми изменениями, фокусируется исключительно на правовых и политических вопросах, касающихся КИС.

4. Для целей настоящего Доклада термин «КИС» ограничен фондами, которые широко распространены, владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг и подлежат регулированию защиты инвесторов в стране, в которой они учреждены. Этот термин включает «мастер-фонды» и «фидерные фонды», являющиеся частью структур «фонды фондов», где мастер-фонд владеет диверсифицированным портфелем инвестиций от имени фидерных фондов, которые сами по себе широко распространены. «Посреднические структуры» относятся к владению ценными бумагами, включая доли в КИС, через слои финансовых посредников. Однако вопросы права на льготы по соглашениям в отношении инвестиций через фонды прямых инвестиций, хедж-фонды или трасты или другие образования, не подпадающие под определение КИС, изложенное в этом пункте, не рассматривались в процессе подготовки настоящего Доклада. R (24)

5. Раздел II настоящего Доклада содержит справочную информацию о преимуществах КИС и структуре индустрии. Раздел III обсуждает применение действующих правил соглашений к КИС в соответствии с соглашениями, которые, как и Модельная налоговая конвенция, не включают конкретного положения, касающегося КИС. Раздел IV описывает определенные соображения, которые страны, ведущие переговоры по новым соглашениям, могут захотеть учесть при определении того, являются ли результаты, которые в противном случае применялись бы к КИС, учрежденным в их юрисдикциях согласно анализу Раздела III, уместными, или же их следует изменить путем принятия новых положений, касающихся КИС. Раздел V состоит из дополнений к Комментарию к Статье 1, включающих такие возможные новые положения.

II. ПРЕДЫСТОРИЯ 2.1 Преимущества инвестирования через КИС

6. В настоящее время по всему миру через КИС инвестируется почти 20 триллионов долларов США.1 Ожидается, что это число будет только расти из-за многочисленных преимуществ, предоставляемых мелким инвесторам, инвестирующим через КИС.

7. Мелкий инвестор, который попытался бы обойти КИС и других посредников и инвестировать напрямую, понес бы значительные затраты. Финансовая теория предписывает инвестору диверсифицировать свои риски между долевыми и долговыми ценными бумагами, недвижимостью и другими активами. Теперь инвесторам также настоятельно рекомендуется диверсифицировать инвестиции на международных рынках, чтобы хеджировать валютные и рыночные риски. Кроме того, предполагается, что они будут со временем изменять распределение своих активов, чтобы их профиль риска соответствовал их возрасту и срокам до выхода на пенсию и т.д. Мелкий инвестор, который попытался бы удовлетворить все эти требования, управляя собственным портфелем, потратил бы значительное время и понес бы существенные транзакционные издержки, которые могли бы быть несоизмеримы с фактически инвестированной суммой.

8. КИС позволяют мелким инвесторам получать выгоды от эффекта масштаба, даже если они инвестировали относительно небольшую сумму. Они предоставляют доступ к ряду рынков, которые могли бы быть закрыты для мелкого инвестора. Эти преимущества предоставляются в высоколиквидной форме, поскольку ценные бумаги, выпущенные КИС, могут быть погашены на частой основе (ежедневно, еженедельно или ежемесячно) по чистой стоимости активов («NAV») или могут быть переданы с минимальными ограничениями. КИС также позволяют высокоэффективно реинвестировать доход. Распределения по портфельным ценным бумагам, R (24) принадлежащим КИС, могут быть реинвестированы КИС. Индивидуальным инвесторам было бы трудно эффективно реинвестировать небольшие распределения.

9. Кроме того, инвесторы в КИС получают выгоду от рыночного опыта и знаний профессиональных управляющих капиталом. Стоимость услуг этих управляющих капиталом распределяется между всеми инвесторами КИС. Более того, мелкий инвестор, который приобретает доли в КИС, может мгновенно получить выгоды от диверсификации, которая в противном случае потребовала бы гораздо больших инвестиций. Например, сотрудник, который ежемесячно вкладывает 100 долларов в КИС, инвестированную в широкий рыночный индекс (либо напрямую, либо через пенсионный план своего работодателя, либо через личный сберегательный план), диверсифицировал свой риск убытков в той же степени, как если бы он купил долю акций в каждой компании, входящей в индекс, но со значительно меньшими затратами, чем если бы он купил отдельные акции.

10. Правительства давно признали важность КИС как дополнения к другим сберегательным инструментам в плане обеспечения пенсионного обеспечения. Во многих странах участники пенсионных планов с установленными взносами инвестируют преимущественно в КИС. Поскольку КИС позволяют осуществлять небольшие инвестиции, они идеально подходят для таких периодических сберегательных планов. Они обладают высокой ликвидностью, позволяя снимать средства по мере необходимости пенсионерам. С учетом старения населения во многих странах КИС будут приобретать все большее значение.

2.2 Структура индустрии КИС

11. КИС обычно организуются фирмами, предоставляющими финансовые услуги (включая группы, занимающиеся ценными бумагами, банковским делом и страхованием). Организующая фирма часто называется «управляющим» КИС. Нередко управляющий КИС имеет сотни или тысячи сотрудников, управляющих рядом КИС и предоставляющих инвестиционные консультации для других типов инвесторов. Управляющий предоставляет такие услуги, как управление портфелем (консультационные услуги) и трансфер-агентские услуги (ведение учета акционеров). В некоторых случаях управляющий может выбрать другие фирмы для субадминистрирования части или всего портфеля.2 Управляющий также может принять решение нанять независимые стороны для выполнения других услуг, таких как юридические и аудиторские услуги, налоговое консультирование, депозитарные услуги и прочие.

12. Что касается портфеля, консультант решает, какие ценные бумаги коллективный инвестиционный инструмент (КИИ) будет держать, и когда они будут куплены или проданы. Таким образом, консультант будет исследовать ценные бумаги и предвидеть движения рынка.

Даже в случае «индексных фондов» (т.е. фондов, целью которых является соответствие движению индекса определенного финансового рынка) консультант должен решить, будет ли КИИ держать все ценные бумаги, входящие в индекс, или же меньшая выборка соответствующих ценных бумаг обеспечит по существу такую же доходность, как и индекс, но с меньшими затратами. Консультант также должен обеспечить соответствие портфеля КИИ применимым нормативным актам. Как правило, существуют регуляторные требования, касающиеся концентрации инвестиций, ограничивающие возможность КИИ приобретать контролирующую долю участия в компании, запрещающие или ограничивающие определенные виды инвестиций и лимитирующие использование КИИ заемных средств. R (24)

13. Инвестиции КИИ могут быть внутренними или международными. Международная диверсификация инвестиционных портфелей становится все более значимой. Например, более 25% всех акционерных активов, принадлежащих КИИ США, выпущены неамериканскими компаниями.3 Около 30% активов КИИ Великобритании инвестированы за пределами Соединенного Королевства.4 Более одной трети активов японских КИИ составляют иностранные ценные бумаги.5 Активы люксембургских, швейцарских и ирландских фондов преимущественно инвестированы за пределами их внутреннего рынка.6 По мере увеличения объема трансграничных инвестиций вопрос о праве КИИ на льготы по налоговым конвенциям становится все более важным.

14. Доли участия в КИИ распространяются через аффилированные и/или неаффилированные фирмы. Как правило, КИИ имеет дистрибьютора, связанного с управляющим. Этот дистрибьютор будет заключать дистрибьюторские соглашения с другими фирмами, которые будут распространять акции или паи КИИ. Существует два различных типа рынков для КИИ – «внутренний» и «глобальный». В данном контексте термин относится к местонахождению инвесторов, а не инвестиций.

15. В случае внутреннего рынка КИИ, КИИ и, по сути, все его инвесторы находятся в одной и той же стране. Эта ситуация может возникнуть из-за ограничений законодательства о ценных бумагах на публичное предложение нерезидентных КИИ. В других случаях налоговые соображения, применимые к нерезидентным КИИ или к инвесторам-нерезидентам во внутреннем КИИ, могут сделать их неэкономичными (например, правила США для пассивных иностранных инвестиционных компаний или местные налоговые льготы). Также может не быть никакой явной причины, кроме предпочтений инвесторов в отношении той формы инвестиционного инструмента, с которой они наиболее знакомы.

16. Глобальный рынок КИИ — это рынок, на котором КИИ и значительная часть его инвесторов расположены в разных странах. Глобальный КИИ может быть намного более эффективным – он может в большей степени, чем меньшие КИИ, пользоваться преимуществами экономии от масштаба, описанной выше. В крайнем случае, управляющий создавал бы один КИИ для каждого класса активов или типа портфеля. Это может быть невозможно по причинам, описанным в пункте 15. Однако регуляторы видят преимущества меньшего количества более крупных КИИ, и регуляторные изменения, такие как Директива UCITS в рамках Европейского Союза,7 призваны стимулировать глобальный бизнес.

17. Распределение долей участия в КИИ также строго регулируется. Многие юрисдикции требуют предоставления заявления о раскрытии информации (т.е. проспекта), которое может быть рассмотрено регулятором. Продажи долей участия в КИИ осуществляются через регулируемые организации, подпадающие под действие правил «знай своего клиента». Однако существует ряд различных каналов распределения. Прямые покупки акций осуществляются между конечным инвестором и КИИ или его трансфер-агентом/платежным агентом. Однако почти на всех рынках прямые покупки (и владения) составляют малую долю инвестиций в КИИ. R (24) Гораздо более распространены непрямые покупки акций через одного или нескольких посредников (например, компании по ценным бумагам, банки, страховые компании и независимые финансовые консультанты).

18. Доли участия в КИИ, приобретенные через посредников, часто регистрируются на уровне КИИ через номинальные счета/счета на имя улицы. Одна из причин – конкурентная: посредники рассматривают личные данные клиентов как весьма ценную проприетарную информацию. Другая причина – эффективность: посредники ежедневно агрегируют покупки и продажи своих клиентов и осуществляют только чистую покупку или чистую продажу каждый день на номинальном счете.

Хотя инвестиции в КИИ обычно являются долгосрочными, база акционеров КИИ может меняться ежедневно, поскольку выпускаются новые акции и погашаются существующие акции (или по мере того, как акции торгуются на бирже). Когда доли участия в КИИ держатся через такие номинальные счета, управляющий КИИ может не знать об изменениях в своих базовых инвесторах.

19. Таким образом, КИИ выступают как эмитенты ценных бумаг, так и инвесторы в ценные бумаги. В результате могут существовать уровни посредников как выше КИИ (т.е. между эмитентом ценной бумаги, в которую инвестировал КИИ, и КИИ), так и ниже КИИ (т.е. между КИИ и лицом, имеющим фактическое право на доход от долей участия в КИИ). Во многих случаях эти посредники не будут находиться в стране, где находится эмитент, и могут не находиться в стране, где находится инвестор. Соответственно, КИИ сталкиваются с вопросами относительно того, что они могут и должны принимать от других посредников для соблюдения своих собственных обязательств по налогу у источника, и что они могут и должны предоставлять налоговым агентам у источника для получения льгот по налоговым конвенциям. Эти вопросы имеют важное практическое значение, поскольку они приводят к уплате значительных сумм налога у источника сверх сумм, подлежащих уплате в соответствии с налоговыми конвенциями, и к значительным, иногда сдерживающим, затратам на соблюдение требований, связанным с получением применимого освобождения по конвенции.

20. Трудности с получением льгот по налоговым конвенциям в момент осуществления платежа и задержки с выплатой возмещений снижают доходность для любого инвестора, если только, в случае возмещения, оно не сопровождается процентами для компенсации задержки. Однако, когда инвестором является КИИ, такие трудности и задержки приобретают дополнительные аспекты. Инвесторы в КИИ могут меняться ежедневно, что делает крайне затруднительным, если не невозможным, отслеживание конкретных потоков дохода до конкретных инвесторов. Например, инвестор может владеть акциями КИИ 15 июня, когда КИИ получает дивиденд. Если инвестор погашает или продает эти акции 1 июля, инвестор, как правило, признает прибыль или убыток. В той мере, в какой КИИ требуется распределять доход между конкретными инвесторами, оставшиеся или будущие инвесторы в КИИ, как правило, будут получать дивиденды, даже если они не владели акциями КИИ на момент получения дивиденда. R (24) Трудность отслеживания, конечно же, также усугубляется тем фактом, что доли участия в КИИ часто держатся через уровни посредников. В таких случаях записи КИИ будут содержать имена посредников, через которых инвесторы держат свои доли участия в КИИ, а не имена самих инвесторов.

21. КИИ обычно ежедневно рассчитывают чистую стоимость активов (NAV), поскольку она является основой для подписок и погашений. При расчете NAV КИИ должен учитывать ожидаемые к получению суммы, включая любые льготы по налогу у источника, предоставляемые конвенцией. Если льготы по налогу у источника, в конечном итоге полученные КИИ, не соответствуют его первоначальным предположениям о сумме и сроках таких льгот по налогу у источника, возникнет расхождение между реальной стоимостью активов и NAV, используемой инвесторами, которые приобрели, продали или погасили свои доли участия в КИИ за это время. Соответственно, КИИ требуется определенность в отношении их права на льготы по налоговым конвенциям. К сожалению, по причинам, описанным в следующем разделе, определенность недостаточна.

III. ПРИМЕНЕНИЕ СУЩЕСТВУЮЩИХ КОНВЕНЦИОННЫХ НОРМ К КИИ 3.1 Может ли КИИ заявить льготы по налоговым конвенциям от своего собственного имени?

22. Модельная налоговая конвенция ОЭСР о доходе и капитале («Модельная конвенция»), которая является основой для переговоров по примерно 3000 двусторонним налоговым конвенциям по всему миру, содержит общие положения, касающиеся прав налогообложения каждого Договаривающегося государства в отношении дохода, полученного лицом, являющимся резидентом другого Договаривающегося государства, но не содержит каких-либо конкретных положений, касающихся КИИ. В отсутствие конкретных норм, применимых к КИИ, КИИ будет иметь право на льготы по конвенции от своего собственного имени только в том случае, если он является лицом, которое является резидентом Договаривающегося государства. Он также может быть лицом, имеющим фактическое право на соответствующий доход. На практике возникли вопросы в отношении каждого из этих требований, которые рассматриваются ниже по порядку.

а) Является ли КИИ «лицом»?

23. Определение того, является ли КИИ лицом, начинается с юридической структуры КИИ. КИИ принимают различные юридические формы в странах-членах ОЭСР. В Канаде и Соединенных Штатах обычно используются как компании, так и трасты. В Австралии, Новой Зеландии и Японии траст является преобладающей формой; это также было так в Соединенном Королевстве, но эта страна недавно ввела корпоративные инструменты. Во многих европейских странах широко используются как инструменты совместного владения (такие как fonds communs de placement), так и компании (такие как sociétés d'investissement à capital variable). Во всех этих странах, конечно, также существуют формы кастодиальных соглашений, которые носят чисто договорной характер. R (24)

24. Пункт 2 Комментария к Статье 3 гласит, что определение термина «лицо», содержащееся в Модельной конвенции, не является исчерпывающим и должно толковаться в очень широком смысле. Этот пункт также приводит пример фонда (fondation, Stiftung) как образования, которое может подпадать под значение термина «лицо», поскольку оно рассматривается как корпоративное образование для целей налогообложения.

25. Применяя это руководство к случаю КИИ, КИИ, структурированный как компания, явно будет представлять собой лицо. Однако в отсутствие конкретных положений КИИ, который рассматривается исключительно как форма совместного владения, а не как лицо, согласно налоговому законодательству Государства, в котором он учрежден, явно не будет представлять собой лицо для целей налоговых конвенций.

26. Вопрос может быть менее ясным в случае КИИ, структурированного как траст. Согласно внутреннему налоговому законодательству большинства стран общего права, траст или попечители, действующие совместно в своем качестве, являются налогоплательщиком. Соответственно, непризнание такого траста лицом также помешает его признанию резидентом, несмотря на то, что, с точки зрения политики, кажется логичным рассматривать его как резидента, когда страна, в которой он учрежден, рассматривает его как налогоплательщика и резидента. Тот факт, что налоговое законодательство страны, где учрежден траст, рассматривало бы его как налогоплательщика, указывал бы на то, что траст является лицом для целей конвенции. На практике, похоже, немногие страны отказывали в льготах КИИ в форме трастов исключительно на том основании, что траст не является лицом. Это может быть связано с тем, что те страны, в которых трасты распространены, уделяют особое внимание решению этого вопроса путем изменения определения «лица» с целью конкретного включения трастов. Поскольку некоторые страны, особенно страны гражданского права, могут не признавать концепцию траста в своем внутреннем законодательстве, участники переговоров могут пожелать продолжить практику включения таких измененных определений в будущие конвенции.

b) Является ли КИИ «резидентом Договаривающегося государства»?

27. Определение того, является ли КИИ, квалифицирующийся как лицо, резидентом Договаривающегося государства, зависит от налогового режима КИИ в том Договаривающемся государстве, в котором он учрежден. Налоговый режим КИИ значительно варьируется от страны к стране, хотя последовательной целью является обеспечение лишь одного уровня налогообложения, либо на уровне КИИ, либо на уровне инвестора. Таким образом, намерение состоит в обеспечении нейтралитета между прямыми инвестициями и инвестициями через КИИ, по крайней мере, когда инвесторы, КИИ и инвестиции расположены в одной и той же стране.

28. В некоторых Государствах КИИ, учрежденный там, рассматривается как фискально прозрачный («сквозной»); то есть владельцы долей участия в КИИ подлежат налогообложению в отношении дохода, полученного КИИ, а не сам КИИ подлежит налогообложению в отношении такого дохода. Другие Государства в большей или меньшей степени рассматривают КИИ как образование, выступающее посредником между инвестором и инвестициями («непрозрачный»). R (24) В некоторых Государствах КИИ в принципе подлежит налогообложению, но освобождается, если он соответствует определенным критериям в отношении своей деятельности, которые могут включать рассмотрение его практики распределения, источников дохода и иногда секторов деятельности. Чаще КИИ подлежат налогообложению, но налоговая база сокращается различными способами со ссылкой на распределения, выплачиваемые инвесторам.

29. Вычеты за распределения обычно означают, что налог фактически не уплачивается. Другие Государства облагают КИИ налогом, но по специальной низкой или нулевой ставке. Наконец,

некоторые Государства полностью облагают КИИ налогом, но с интеграцией на уровне инвестора для избежания двойного налогообложения дохода КИИ. Интеграция может принимать форму освобождения в руках инвестора или зачета налога, наложенного на уровне КИИ. Согласно принципам пункта 8.5 Комментария к Статье 4, КИИ может быть «подлежащим налогообложению», и, следовательно, резидентом Договаривающегося государства, даже если это Государство фактически не налагает никакого налога на КИИ. Однако механизм, посредством которого достигается нейтралитет, повлияет на анализ конвенции. КИИ, который является прозрачным для целей налогообложения в Государстве, в котором он учрежден, не будет рассматриваться как резидент, поскольку он не подлежит налогообложению в этом Государстве, равно как и КИИ, который полностью и безусловно освобожден от налогообложения дохода (например, без учета типа получаемого дохода или его политики распределения). Однако КИИ, который рассматривается как непрозрачный в Договаривающемся государстве, в котором он учрежден, будет рассматриваться как резидент этого Договаривающегося государства, даже если конкретные статьи дохода, которые он получает, освобождены от налогообложения, или если он получает вычет за дивиденды, выплачиваемые инвесторам, или он подлежит налогообложению по более низкой ставке в отношении своего дохода. Этот анализ применим к любому образованию, которое удовлетворило требованию «лица». Соответственно, для целей теста на резидентство юридическая форма КИИ имеет значение только в той мере, в какой она влияет на налогообложение КИИ в Договаривающемся государстве, в котором он учрежден. Так, например, в отношении тех стран, которые для целей налогообложения рассматривают все КИИ одинаково, независимо от юридической формы, все КИИ, учрежденные в этой стране, должны рассматриваться как резиденты, или ни один из них не должен, для целей конвенции.

30. Предшествующий анализ соответствует толкованию термина «подлежащий налогообложению», которое содержится в пункте 8.5 существующего Комментария к Статье 4 Модельной конвенции. Однако пункт 8.6 этого Комментария отмечает, что некоторые страны придерживаются мнения, что образование, освобожденное от налога, не будет «подлежащим налогообложению» в значении Статьи 4. Соответственно, было бы разумно рассмотреть вопрос о КИИ напрямую в двусторонних переговорах, если одна из стран придерживается позиции, описанной в пункте 8.6. R (24)

c) Является ли КИИ «лицом, имеющим фактическое право на доход» от получаемого им дохода?

31. В нескольких случаях КИИ было отказано в льготах по налоговым конвенциям, поскольку соответствующее государство источника заняло позицию, согласно которой КИИ никогда не может быть лицом, имеющим фактическое право на доход, который он получает. Поскольку термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» не определен в Модельной конвенции, ему обычно придается значение, которое он имеет согласно законодательству Государства, применяющего Конвенцию, если контекст не требует иного. Соответственно, Договаривающееся государство может считать себя вправе фактически решать этот вопрос в отношении КИИ, инвестирующих в это Государство, даже если страна резидентства придерживается противоположной точки зрения. Поскольку такая позиция затронет целый, значительный класс инвесторов, особенно важно разработать широкий консенсус по этому вопросу.

32. Те, кто придерживается позиции, что КИФ никогда не может быть лицом, имеющим фактическое право на доход, который он получает, как правило, считают, что из-за отношений в соответствии с местным законодательством между инвестором и КИФ или его управляющими владение долей участия в КИФ эквивалентно владению базовыми активами. Однако положение инвестора в КИФ значительно отличается от положения инвестора, который напрямую владеет базовыми активами. Функция КИФ состоит в том, чтобы позволить мелкому инвестору достичь инвестиционных целей, которые он не может достичь самостоятельно. Инвестор улучшает свое положение, объединяясь с другими инвесторами, и при этом он инвестирует в нечто существенно большее, чем его приходящаяся доля базовых активов. Инвестор не имеет права на базовые активы. Хотя инвестор в КИФ имеет право получить сумму, равную стоимости его приходящейся доли базовых активов, это право не эквивалентно получению активов ни с коммерческой, ни с налоговой точки зрения. Любой акционер публичной компании может получить текущую стоимость своей приходящейся доли в корпорации, продав свои акции на рынке. Продажа на рынке также является способом, которым инвестор в биржевом КИФ реализует стоимость своих инвестиций.

33. Инвестор, который владел базовыми активами напрямую, как правило, мог бы распоряжаться продажей или покупкой конкретных ценных бумаг. Это невозможно в отношении инструментов, подпадающих под определение «КИФ» в пункте 4, которые широко распространены, содержат диверсифицированный портфель ценных бумаг и подлежат регулированию защиты инвесторов в стране, в которой они учреждены. В случае таких КИФ именно управляющий КИФ обладает дискреционными полномочиями по управлению активами от имени владельцев долей участия в КИФ. Как правило, управляющие осуществляют эти полномочия в рамках параметров, которые они установили для себя в проспектах эмиссии (документах предложения), используемых для привлечения подписчиков в КИФ. Хотя они могут иметь практические или юридические обязательства по распределению дохода КИФ для получения преференциального режима, это обязательство не ограничивает их способность изменять инвестиции. R (24) 34. В большинстве стран налоговое положение инвестора существенно отличается от того, каким оно было бы, если бы он владел активами напрямую. Например, в большинстве стран инвестор, который погашает свои доли участия в КИФ, облагается налогом на прирост капитала, а не на свою долю дохода, полученного КИФ. Соответственно, по причинам, описанным в пункте 20, доход от конкретного актива, как правило, не может быть отслежен до конкретного инвестора, даже в тех странах, которые заявляют о том, что рассматривают КИФ как прозрачную структуру (entity).

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ ПО НАЛОГОВОМУ ДОГОВОРУ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДА КИФ

35. По этим причинам широко распространенный КИФ, как определено в пункте 4, должен рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, который он получает, при условии, что управляющие КИФ имеют дискреционные полномочия по управлению активами от имени владельцев долей участия в КИФ и, конечно, при условии, что он также соответствует требованиям быть «лицом» и «резидентом» Государства, в котором он учрежден. Этот вывод, однако, относится только к тем экономическим характеристикам, которые специфичны для КИФ. Он не предполагает, что КИФ находится в ином или лучшем положении по сравнению с другими инвесторами в отношении аспектов требования фактического права на доход, которые не связаны со статусом КИФ как такового. Например, если физическое лицо, получающее вид дохода при определенных обстоятельствах, не будет считаться лицом, имеющим фактическое право на этот доход, то КИФ, получающий этот доход при тех же обстоятельствах, не может считаться лицом, имеющим фактическое право на этот доход.

3.2 Если КИФ не может претендовать на льготы, предусмотрены ли какие-либо меры по устранению для инвесторов?

36. Хотя применение вышеизложенных принципов прояснит, что многие КИФ имеют право на льготы по налоговому договору, другие КИФ, очевидно, не будут соответствовать этим требованиям. Поэтому необходимо рассмотреть положение инвестора в КИФ, который не может самостоятельно претендовать на льготы. Если бы не было способа для инвестора, являющегося резидентом Государства, с которым государство источника имеет налоговый договор, претендовать на льготы по договору, то договор не достиг бы своей цели по устранению двойного налогообложения. Инвесторы, инвестирующие через КИФ, оказались бы в худшем положении, чем если бы они инвестировали напрямую. Риск двойного налогообложения также является аргументом в пользу предоставления льгот по налоговому договору независимо от того, являются ли инвесторы резидентами того же Государства, в котором учрежден КИФ, или третьего Государства, где они имели бы право на льготы в соответствии с налоговым договором этого Государства с государством источника. Однако можно утверждать, что допущение претензий в отношении имеющих право на договорные льготы инвесторов, находящихся в третьих странах, несовместимо с двусторонним характером договорного процесса. В частности, может не существовать значительного риска двойного налогообложения, если ни КИФ, ни резиденты третьих Государств в настоящее время не облагаются налогом на доход, полученный КИФ. Этот вопрос далее обсуждается в пунктах 55 и с 58 по 59.

37. В любом случае, административные трудности фактически препятствуют индивидуальным претензиям со стороны инвесторов КИФ. Учитывая количество инвестиций, осуществляемых типичным КИФ, и тысячи индивидуальных инвесторов в КИФ, каждая индивидуальная претензия на R (24) освобождение (или возврат налогов у источника) будет на относительно небольшие суммы. Вероятно, очень немногие, если вообще кто-либо из индивидуальных инвесторов, стали бы заниматься такими претензиями, тем более что избежание таких административных нагрузок

является одним из преимуществ коллективного инвестирования. Более того, по причинам, описанным в пункте 20, инвесторы могут быть не в состоянии доказать, что они уплатили налоги у источника. Эти административные трудности, вероятно, приведут к тому, что во многих случаях льготы останутся невостребованными. Однако, если бы такие претензии были поданы,

налоговые администрации были бы перегружены огромным количеством таких мелких индивидуальных претензий.

38. Соответственно, разработка системы, которая позволила бы КИФ подавать претензии в отношении инвесторов, по-видимому, отвечает интересам как бизнеса, так и правительств. Такая система могла бы позволить КИФ подавать претензии в отношении существующих договоров, в соответствии с мнениями стран относительно того, в какой степени должны быть разрешены претензии в отношении инвесторов, имеющих право на договорные льготы, находящихся в третьих странах. Некоторые страны в настоящее время могли бы разрешить такие претензии, включая претензии в отношении имеющих право на договорные льготы резидентов третьих стран, в соответствии со своим внутренним законодательством. Для других стран процедура взаимного согласования (MAP) была бы полезной или необходимой.

39. Любой подход, который позволяет КИФ подавать претензии от имени своих инвесторов, будет опираться на разработку практических и надежных процедур для определения владения долями участия в КИФ и ценными бумагами, находящимися в других опосредованных структурах. Хотя можно было бы требовать регулярных определений, затраты на такие определения были бы значительно выше, а соблюдение требований, вероятно, намного ниже, если бы даты тестирования определялись по факту. Напротив, если бы дата или даты были известны заранее, требование тестирования могло бы быть встроено в автоматизированные системы сбора данных. В рамках этой системы информация, идентифицирующая лицо, имеющее фактическое право на доход, хранилась бы у посредника, имеющего прямые отношения с инвестором, а не передавалась бы вверх по цепочке посредников. Однако информация, идентифицирующая лиц, имеющих фактическое право на доход, должна быть доступна государству источника по запросу.

40. Однако также могут быть ситуации, когда даже такой автоматизированный сбор данных может быть не нужен. Это может быть верно, например, там, где индустрия КИФ в значительной степени имеет внутренний характер. Например, правительства могут быть готовы полагаться на тот факт, что управляющий фондом или спонсор ограничили продажу долей участия в КИФ определенными странами с целью заключения, что инвесторы являются резидентами таких стран, хотя они могут захотеть подтвердить, что такие ограничения на продажу соразмерны соответствующим налоговым критериям. В качестве альтернативы, КИФ мог бы установить отдельные классы долей участия для тех инвесторов, которые имеют право на льготы по налоговому договору, и для тех инвесторов, которые не имеют. Затем КИФ мог бы потребовать от дистрибьюторов соответствующим образом ограничить продажи. R (24) 3.3 Устранение двойного налогообложения в отношении дохода, полученного КИФ

41. Обсуждение проблем, с которыми сталкиваются КИФ, как правило, сосредоточено на проблеме получения права на пониженные ставки налога у источника, предусмотренные статьями 10 (Дивиденды) и, в меньшей степени, 11 (Проценты), и, следовательно, на претензиях на льготы, которые направлены государству источника. Фактически, равные или даже бóльшие налоговые потери могут возникнуть из-за того, что в большинстве случаев ни КИФ, ни инвестор не могут претендовать на зачет иностранных налогов у источника, начисленных государством источника после применения договора (т.е. 15% для портфельных дивидендов в соответствии с Модельной конвенцией).

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ ПО НАЛОГОВОМУ ДОГОВОРУ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДА КИФ

42. Поскольку большая часть дохода, получаемого КИФ, состоит из портфельных дивидендов и процентов, этот доход будет подлежать налогам у источника в стране источника согласно договорам, соответствующим Модельной конвенции. Соответственно, статья 23 (Устранение двойного налогообложения) Модельной конвенции предусматривает применение метода кредита (зачета) для такого дохода, даже для стран, которые используют метод освобождения как основной способ устранения двойного налогообложения. Однако теоретическое право на зачет иностранного налога не имеет значения для структуры (entity), которая не имеет налоговых

обязательств в Государстве резидентства, что имеет место в отношении большинства КИФ. Соответственно, если КИФ рассматривается как резидент, то зачет иностранного налога, вероятно, останется неиспользованным, если только нет специального положения в договоре или внутреннем законодательстве, которое позволило бы зачету передаваться инвесторам КИФ. Некоторые страны действительно позволяют инвесторам в отечественном КИФ претендовать на зачет иностранного налога, по крайней мере, при определенных обстоятельствах.

43. В качестве альтернативы, если КИФ рассматривается как прозрачная структура (entity) в Договаривающемся государстве, в котором он учрежден, то инвестор в КИФ должен иметь право претендовать на зачет иностранного налога в отношении своей пропорциональной доли иностранных налогов у источника, уплаченных с дохода КИФ. Это должно быть относительно просто (например, в соответствии с внутренним законодательством Государства КИФ, если не в соответствии с самой статьей 23), если инвестор является резидентом того же Договаривающегося государства, в котором учрежден КИФ. Однако это может стать сложнее и может потребовать специального законодательства, если это Договаривающееся государство не рассматривает КИФ как прозрачную структуру (entity), но достигает интеграции каким-либо иным способом, таким как освобождение дохода или предоставление вычета за выплаченные дивиденды. Некоторые страны применили иной подход, «возмещая» иностранный налог у источника КИФ (т.е. осуществляя денежный платеж КИФ); при таком подходе достигается устранение двойного налогообложения, которое иначе возникло бы, если инвесторы подлежат налогообложению в Договаривающемся государстве, в котором учрежден КИФ, будь то потому, что они являются резидентами этого Государства, или, если они нерезиденты, потому что это Государство взимает налог у источника в момент распределения доходов КИФ.

44. Конечно, ситуация может стать еще более сложной, если инвестор находится в другом Государстве, и это третье Государство не рассматривает КИФ как R (24) прозрачную структуру (entity). В этом случае это третье Государство вряд ли предоставит зачет иностранного налога за налоги у источника, начисленные на доход, полученный КИФ. Более того, эта проблемная ситуация включает три разные страны. Теоретически, Договаривающееся государство, в котором инвестор является резидентом, не должно применять свой договор (если таковой имеется) с Договаривающимся государством, в котором возникает доход, потому что первое упомянутое Договаривающееся государство рассматривает КИФ в третьем Государстве как лицо, имеющее фактическое право на доход. Договор между Государством, в котором учрежден КИФ, и Государством, в котором инвестор является резидентом, мог бы решить эту проблему, требуя от Государства, в котором инвестор является резидентом, предоставления зачета иностранного налога за любые налоги, удержанные у источника с платежей КИФ.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

45. Такое положение могло бы гласить следующее: [ ]. Если резидент Договаривающегося государства владеет долей участия или долями участия в коллективном инвестиционном фонде, учрежденном в другом Договаривающемся государстве, и этот коллективный инвестиционный фонд получает виды дохода, которые подлежат налогообложению в третьем Государстве, первое упомянутое Договаривающееся государство должно разрешить вычет из налога на доход резидента этого Договаривающегося государства суммы, равной налогу, уплаченному в третьем Государстве. Такой вычет, однако, не должен превышать ту часть налога, рассчитанную до предоставления вычета, которая относится к доходу, полученному этим резидентом от его доли участия в коллективном инвестиционном фонде, как это определено в соответствии с законодательством первого упомянутого Договаривающегося государства.

46. Некоторые страны могут неохотно включать такое положение в двусторонний договор, поскольку оно представляло бы собой двустороннее, и, следовательно, неполное решение многосторонней проблемы. В результате, Договаривающееся государство потенциально предоставляло бы устранение в отношении налогов, уплаченных третьему Государству, независимо от того, предоставило бы это третье Государство взаимные льготы. Более того, это потенциально могло бы потребовать от Договаривающегося государства, в котором инвестор является резидентом, предоставить больший зачет иностранного налога, чем был бы предоставлен, если бы инвестор инвестировал напрямую. (Эта ситуация могла бы возникнуть, если бы Государство, в котором инвестор является резидентом, договорилось с государством источника о более низкой ставке налога у источника по данному виду дохода, чем Государство, в котором

учрежден КИФ.) Наконец, было отмечено, что предлагаемое положение поднимает фундаментальные вопросы относительно того, когда возникает экономическое двойное налогообложение.

47. На сегодняшний день инвесторы не проявили интереса к подаче таких претензий в отношении КИФ, расположенных в третьих странах, и не запрашивали информацию, которая была бы необходима для подачи таких претензий. Однако возможно, что другие изменения, предложенные в настоящем Отчете, в случае их широкого внедрения, могут повысить интерес инвесторов к подаче таких претензий.

R (24) IV. ВОПРОСЫ ПОЛИТИКИ, ПОДНИМАЕМЫЕ ТЕКУЩИМ РЕЖИМОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КИФ

48. Как отмечалось выше, обсуждение и выводы в Разделе III исходят из предположения, что соответствующие налоговые договоры не содержат положений, специально регулирующих режим налогообложения КИФ. Поскольку изложенные выше принципы носят по необходимости общий характер, их применение к конкретному типу КИФ может быть неясным для самого КИФ, инвесторов и посредников. Таким образом, Раздел III не затрагивает вопрос о том, является ли право на применение положений договора для какого-либо конкретного типа КИФ уместным или нет. Однако, как отмечалось выше, ясность имеет решающее значение для КИФ, поскольку она влияет на расчет его ЧСА (чистой стоимости активов), которая является основой для всех покупок, продаж и погашений. По этим причинам некоторые страны начали включать в свои налоговые договоры положения, которые специально регулируют режим налогообложения КИФ. В некоторых случаях положения лишь подтверждают режим, который применялся бы в противном случае, тогда как в других случаях этот режим изменяется для достижения конкретных политических целей.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ ПО НАЛОГОВОМУ ДОГОВОРУ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДА КИФ

49. В этом разделе рассматриваются вопросы политики, которые страны, заключающие новые договоры или изменяющие существующие договоры, могут захотеть учесть при определении порядка налогообложения конкретных КИФ, которые распространены в двух Договаривающихся государствах. В некоторых случаях Договаривающиеся государства могут предусмотреть единый режим, который применялся бы ко всем формам КИФ, широко используемым в двух странах. Однако, учитывая продолжающееся распространение новых форм КИФ, столь же вероятно, что соображения политики, обсуждаемые в этом разделе, будут указывать на то, что КИФ в двух Договаривающихся государствах или даже в пределах одного Договаривающегося государства должны рассматриваться по-разному. В то же время переговорщики должны помнить, что некоторые страны могут столкнуться с трудностями, если договор предусматривает более одного режима для одного типа юридического лица.

4.1 Потенциал для дифференцированного режима экономически схожих КИФ

50. Обсуждение в Разделе III показывает, что могут существовать значительные различия в подходе к коллективным инвестиционным структурам (CIVs), которые принимают различные юридические формы и подпадают под различные налоговые режимы. Это верно, даже несмотря на то, что целью всех систем является, насколько это возможно, обеспечение нейтралитета между прямыми инвестициями и инвестициями через коллективные инвестиционные структуры (CIVs). Такое дифференцированное отношение может рассматриваться как нарушение общей политической цели аналогичного отношения к экономически схожим структурам. Более того, во многих случаях это может привести к тому, что коллективные инвестиционные структуры (CIVs) в одном Договаривающемся государстве будут иметь право на льготы по договору, в то время как структуры в другом Договаривающемся государстве такого права не будут иметь, что, таким образом, возможно, нарушает неявное предположение о взаимности в двусторонних налоговых договорах. Такие несбалансированные ситуации, что неудивительно, часто оказывались нестабильными. Стране политически трудно предоставлять льготы коллективным инвестиционным структурам (CIVs), учрежденным в другой стране, если эта другая страна не предоставляет льгот коллективным инвестиционным структурам (CIVs), расположенным в первой стране. Это может усилить давление на правительства с целью отказа в требованиях о льготах по договору, предъявляемых коллективными инвестиционными структурами (CIVs), подрывая одну

из основных целей налогового договора – устранение барьеров для трансграничных инвестиций. R (24)

51. С другой стороны, различия в юридической форме и налоговом режиме в двух Договаривающихся государствах могут означать, что уместно по-разному относиться к коллективным инвестиционным структурам (CIVs) в этих двух государствах. При сравнении налогообложения коллективных инвестиционных структур (CIVs) в двух государствах следует учитывать налогообложение в государстве источника и на уровне инвестора (принимая во внимание режим как для резидентов, так и для нерезидентов), а не только налогообложение самой коллективной инвестиционной структуры (CIV).

ОЭСР: МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

Цель состоит в достижении нейтралитета между прямыми инвестициями и инвестициями через коллективную инвестиционную структуру (CIV) в международном контексте, точно так же, как цель большинства внутренних положений, касающихся режима коллективных инвестиционных структур (CIVs), состоит в достижении такого нейтралитета в чисто внутреннем контексте. Разработка практических решений, обеспечивающих доступ коллективных инвестиционных структур (CIVs), распространенных в каждой юрисдикции, к льготам по договору, даже если на различных условиях, вероятно, будет более выгодной для обеих стран в долгосрочной перспективе.

4.2 Потенциал «покупки» договора через коллективные инвестиционные структуры (CIVs)

52. Некоторые страны также обеспокоены тем, что коллективная инвестиционная структура (CIV) может быть признана соответствующей техническим требованиям для получения льгот по договору и, таким образом, заявлять о льготах самостоятельно, или, по крайней мере, без учета характера инвесторов коллективной инвестиционной структуры (CIV). Они утверждают, что коллективная инвестиционная структура (CIV), которая, как правило, не подлежит существенному налогообложению в стране, в которой она организована, может легко служить инструментом для «покупки» договора. Соответственно, может быть уместным ограничить льготы, которые в противном случае могли бы быть доступны такой коллективной инвестиционной структуре (CIV), либо посредством общеприменимых правил по борьбе со злоупотреблениями или «покупкой» договора, либо посредством специального положения, касающегося коллективных инвестиционных структур (CIVs).

53. Опять же, при выборе соответствующего подхода переговорщики захотят рассмотреть экономические характеристики различных типов коллективных инвестиционных структур (CIVs), которые распространены в каждом из Договаривающихся государств. Например, коллективная инвестиционная структура (CIV), которая не подлежит никакому налогообложению в Государстве, в котором она учреждена, может представлять большую опасность «покупки» договора, чем сценарий, при котором сама коллективная инвестиционная структура (CIV) облагается налогом на уровне организации или когда распределения нерезидентным инвесторам облагаются налогом у источника.

54. Ряд стран справились с возможностью «покупки» договора, приняв общие положения, такие как те, что упомянуты в пунктах 13–21.4 Комментария к Статье 1 Модельной конвенции. Некоторые из этих положений достаточно гибки, и в некоторых договорах такие положения применяются ко всем требованиям о льготах по договору, предъявляемым любым лицом. В других случаях нет общих правил против «покупки» договора, но могут быть конкретные, которые применяются к коллективным инвестиционным структурам (CIVs). Третьи могут включать общее положение против «покупки» договора, но применять более строгие стандарты к коллективным инвестиционным структурам (CIVs). Переговорщики, разрабатывающие специальное положение, касающееся режима коллективных инвестиционных структур (CIVs), также захотят рассмотреть действие и скоординировать это положение с любым общим положением против «покупки» договора, включенным в договор. R (24)

55. В случае коллективных инвестиционных структур (CIVs) положение против «покупки» договора обычно стремилось бы определить, используется ли коллективная инвестиционная структура (CIV) для «покупки» договора, путем установления, являются ли владельцы, или определенная доля владельцев долей участия в коллективной инвестиционной структуре (CIV), резидентами Договаривающегося государства, в котором коллективная инвестиционная структура

(CIV) организована, или, в некоторых случаях, имели бы владельцы долей участия в коллективной инвестиционной структуре (CIV) право на эквивалентные льготы, если бы они инвестировали напрямую. Последний подход помог бы обеспечить, чтобы инвесторы, которые имели бы право на льготы в отношении дохода, полученного из государства источника, если бы они получили этот доход напрямую, не оказались в худшем положении, инвестируя через коллективную инвестиционную структуру (CIV), расположенную в третьей стране. Таким образом, этот подход служит целям нейтралитета между прямыми инвестициями и инвестициями через коллективную инвестиционную структуру (CIV). Он также снижает риск двойного налогообложения между государством источника и государством резидентства инвестора, при условии наличия налогового договора между ними. Это выгодно для инвесторов, особенно из малых стран, которые, как следствие, будут иметь больший выбор инвестиционных инструментов. Это также увеличивает эффект масштаба, который является основным экономическим преимуществом инвестирования через коллективные инвестиционные структуры (CIVs). Наконец, принятие этого подхода существенно упрощает процедуры соблюдения требований. Процедуры соблюдения требований могли бы быть значительно упрощены, поскольку во многих случаях почти все инвесторы коллективной инвестиционной структуры (CIV) будут «эквивалентными бенефициарами», учитывая степень охвата двусторонними договорами и тот факт, что ставки в этих договорах почти всегда составляют 10-15% по дивидендам портфельных инвестиций. С другой стороны, некоторые страны выразили обеспокоенность тем, что учет резидентов стран, отличных от страны источника и страны, в которой учреждена коллективная инвестиционная структура (CIV), изменяет двусторонний характер налоговых договоров.

56. Такое положение может быть структурировано по-разному. Самый простой вариант предусматривал бы бинарное применение; организация должна либо получать 1) полные льготы по договору, если требования для получения льгот соблюдены, либо 2) не получать льготы по договору, если требования не соблюдены. Это стандартный подход в рамках многих положений против «покупки» договора. Однако такой подход создал бы чистый «обрыв» (cliff), который фактически отказал бы в льготах инвесторам, которые в противном случае имели бы право на льготы по договору. По этой причине те страны, которые разработали положения специально для регулирования режима коллективных инвестиционных структур (CIVs), как правило, разрешали коллективной инвестиционной структуре (CIV) предъявлять требования пропорционально ее «хорошему» владению, определяемому как включающему только резидентов того же Государства или других инвесторов, имеющих право на льготы по договору. Процедуры могли бы быть дополнительно упрощены, без значительного увеличения риска «покупки» договора, путем установления, что, как только коллективная инвестиционная структура (CIV) преодолеет определенный порог «хорошего» владения, она будет иметь право на льготы в отношении 100% получаемого ею дохода. Этот двойной подход позволил бы избежать описанного выше эффекта «обрыва». С другой стороны, эффект «обрыва» в равной степени применяется и выше порога, поскольку некоторые инвесторы, которые, возможно, не имели бы права на льготы, тем не менее получили бы их. Это может говорить в пользу принятия высокого порога. Более высокий порог также мог бы быть оправдан, если бы более широкий класс инвесторов, например, все инвесторы, имеющие право на льготы по договору, рассматривались как «хорошие» владельцы. Из-за этих переменных выбор порога лучше оставить на усмотрение двусторонних переговоров. R (24)

ОЭСР: МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ

57. Альтернативный подход, который был принят в ряде договоров, включающих общие положения против «покупки» договора, заключался бы в том, чтобы предусмотреть, что коллективная инвестиционная структура (CIV), публично торгуемая в Договаривающемся государстве, в котором она учреждена, будет иметь право на льготы по договору независимо от резидентства ее инвесторов. Это положение было оправдано тем, что публично торгуемая коллективная инвестиционная структура (CIV) не может эффективно использоваться для «покупки» договора, поскольку акционеры или владельцы паев такой коллективной инвестиционной структуры (CIV) не могут индивидуально осуществлять над ней контроль.

4.3 Потенциальная отсрочка налогообложения дохода

58. Некоторые государства источника могут быть обеспокоены потенциальной отсрочкой налогообложения, которая может возникнуть в отношении коллективной инвестиционной структуры (CIV), не подлежащей или подлежащей низкому налогообложению, и которая

накапливает свой доход вместо того, чтобы распределять его на текущей основе. Их точка зрения заключается в том, что льготы для коллективной инвестиционной структуры (CIV) должны быть ограничены пропорцией инвесторов коллективной инвестиционной структуры (CIV), которые в настоящее время подлежат налогообложению своей доли дохода коллективной инвестиционной структуры (CIV), аналогично подходу, применяемому в отношении партнерств. Поскольку такой подход было бы трудно применить к широкораспространенным коллективным инвестиционным структурам (CIVs) на практике, по причинам, описанным в пункте 20 выше, страны, обеспокоенные возможностью отсрочки, могут пожелать договориться о положениях, которые распространяют льготы только на те коллективные инвестиционные структуры (CIVs), которые обязаны распределять прибыль на текущей основе.

59. Другие Государства менее обеспокоены возможностью отсрочки. Они придерживаются мнения, что, даже если инвестор не облагается налогом в текущий момент на доход, полученный коллективной инвестиционной структурой (CIV), он будет облагаться налогом в конечном итоге, либо при распределении, либо на любые приросты капитала, если он продаст свою долю участия в коллективной инвестиционной структуре (CIV) до того, как коллективная инвестиционная структура (CIV) распределит доход. Эти страны могут пожелать договориться о положениях, которые предоставляют льготы коллективным инвестиционным структурам (CIVs), даже если они не обязаны распределять свой доход на текущей основе. Более того, во многих странах ставка налога в отношении инвестиционного дохода ненамного выше ставки налога у источника на дивиденды в размере 10-15%, поэтому отсрочка налога в стране резидентства, которую можно было бы достичь, получая такой доход через инвестиционный фонд, а не напрямую, будет незначительной или вовсе отсутствовать. Другие рассматривают риск отсрочки в этих обстоятельствах как проблему, в первую очередь касающуюся Государства, резидентами которого являются инвесторы. Фактически, многие страны предприняли шаги для обеспечения текущего налогообложения инвестиционного дохода, получаемого их резидентами через инвестиционные фонды, независимо от того, накапливают ли эти фонды такой доход, что еще больше снижает потенциал такой отсрочки. R (24) При рассмотрении режима коллективных инвестиционных структур (CIVs), которые не обязаны распределять доход в текущий момент, страны могут пожелать рассмотреть, устраняют ли эти или другие факторы опасения, описанные в предыдущем пункте, так что тип ограничений, описанный в нем, может фактически не потребоваться.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ ПО ДОГОВОРУ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДА ОТ КОЛЛЕКТИВНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ СТРУКТУР (CIVs)

4.4 Утрата преференциальных льгот

60. В большинстве случаев будет проще рассматривать коллективную инвестиционную структуру (CIV) как резидента и лицо, имеющее фактическое право на доход, который она получает. При таком подходе коллективная инвестиционная структура (CIV) будет иметь право на ставки по доходу, обычно применяемые к портфельным инвесторам. Этот подход предусматривал бы только одну сниженную ставку налога у источника на дивиденды. Однако могут быть случаи, когда страны захотят принять «сквозной» подход (look-through approach) в отношении всей коллективной инвестиционной структуры (CIV) или класса долей участия в коллективной инвестиционной структуре (CIV). Это может быть, например, в тех случаях, когда пенсионные фонды являются существенными инвесторами в коллективную инвестиционную структуру (CIV), поскольку они могут иметь право по договору на полное освобождение от налога страны источника на определенные виды инвестиционного дохода.

61. Однако, при рассмотрении вопроса о принятии такого «сквозного» подхода, переговорщики должны уделить особое внимание типам структур, к которым будут применяться правила. Предполагается, что положения, включенные в предлагаемый Комментарий, который следует далее, будут применяться только к коллективным инвестиционным структурам (CIVs), как определено в пункте 4, и, следовательно, будут ограничены фондами (включая «фонды фондов»), которые широко распространены, имеют диверсифицированный портфель ценных бумаг и подлежат регулированию защиты инвесторов в стране, в которой они учреждены. Уместно предоставить упрощенные методы для определения владения этими типами структур из-за сложности отслеживания инвестиционного дохода, полученного коллективной инвестиционной структурой (CIV), до конкретных инвесторов. Если владение в структуре достаточно стабильно, чтобы позволить хранителю, управляющему или другому фидуциарию зачислять конкретный

доход, полученный структурой, конкретным инвесторам, то также должно быть возможно определить степень, в которой эти индивидуальные инвесторы или классы инвесторов имеют право на льготы по договору. Если такое отслеживание конкретных статей дохода до конкретных инвесторов явно возможно, было бы неуместно применять один из менее целенаправленных подходов, предусмотренных в предлагаемом Комментарии.

V. ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ, КАСАЮЩИЕСЯ КОЛЛЕКТИВНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ СТРУКТУР (CIVs)

62. Следующее предлагаемое дополнение к Комментарию к Статье 1 затрагивает вопросы, обсуждаемые в настоящем Отчете. Оно начинается с выводов из Раздела III относительно применения действующих договорных норм к конкретным случаям коллективных инвестиционных инструментов (КИИ). За этим следует обсуждение ряда факультативных положений, которые могут быть приняты в новых договорах для решения проблем, обсуждаемых в Разделе IV. Ввиду различных факторов и соображений политики, обсуждаемых в Разделе IV, невозможно предложить единый подход к регулированию КИИ, который мог бы применяться во всех случаях.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Добавить следующие пункты 6.8 – 6.34 в Комментарий к Статье 1 Модельной налоговой конвенции: Трансграничные вопросы, касающиеся коллективных инвестиционных инструментов

6.8. Большинство стран урегулировали внутренние налоговые вопросы, возникающие в связи с группами мелких инвесторов, которые объединяют свои средства в коллективных инвестиционных инструментах (КИИ). В целом, цель таких систем заключается в обеспечении нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через КИИ. Хотя эти системы, как правило, успешны, когда инвесторы, КИИ и инвестиции расположены в одной и той же стране, часто возникают сложности, когда одна или несколько из этих сторон или инвестиции расположены в разных странах. Эти сложности обсуждаются в отчете Комитета по налоговым вопросам под названием «Предоставление налоговых льгот по конвенциям в отношении доходов коллективных инвестиционных инструментов»8, основные выводы которого включены ниже. Для целей Отчета и для настоящего обсуждения термин «КИИ» ограничен фондами, которые имеют большое число пайщиков/акционеров, владеют диверсифицированным портфелем ценных бумаг и подлежат регулированию по защите инвесторов в стране, в которой они учреждены. Применение Конвенции к КИИ

6.9. Основной вопрос, возникающий в трансграничном контексте, заключается в том, может ли КИИ претендовать на льготы по Конвенции самостоятельно. Для этого по договорам, которые, как и Конвенция, не включают специальное положение, касающееся КИИ, КИИ должно квалифицироваться как «лицо», которое является «резидентом» Договаривающегося государства, а также, в отношении применения Статей 10 и 11, которое является «лицом, имеющим фактическое право на доход», который оно получает.

6.10. Определение того, должно ли КИИ рассматриваться как «лицо», начинается с юридической формы КИИ, которая существенно различается от страны к стране и между различными типами инструментов. Во многих странах большинство КИИ принимают форму компании. В других странах КИИ, как правило, является трастом. В еще других странах многие КИИ представляют собой простые договорные отношения или форму совместного владения. В большинстве случаев КИИ рассматривалось бы как налогоплательщик или «лицо» для целей налогового законодательства Государства, в котором оно учреждено; например, в некоторых странах, где КИИ обычно учреждается в форме траста, либо сам траст, либо попечители, действующие совместно в своем качестве, рассматриваются как налогоплательщик или лицо для целей внутреннего налогового законодательства. Ввиду широкого значения, придаваемого термину «лицо», тот факт, что налоговое законодательство страны, где такое КИИ учреждено, рассматривало бы его как налогоплательщика, свидетельствовал бы о том, что КИИ является «лицом» для целей договора (конвенции). Договаривающиеся государства, желающие явно уточнить, что при этих обстоятельствах такие КИИ являются лицами для целей их конвенций, могут договориться на двусторонней основе изменить определение «лица», чтобы включить их.

8 «ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО КОНВЕНЦИЯМ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДОВ КОЛЛЕКТИВНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»

6.11. Является ли КИИ «резидентом Договаривающегося государства» зависит не от его юридической формы (при условии, что оно квалифицируется как лицо), а от его налогового режима в Государстве, в котором оно учреждено. Хотя последовательная цель внутренних режимов КИИ состоит в том, чтобы обеспечить только один уровень налогообложения, либо на уровне КИИ, либо на уровне инвестора, существует ряд различных способов, которыми Государства достигают этой цели. В некоторых Государствах держатели долей в КИИ несут ответственность по уплате налога с дохода, полученного КИИ, а не само КИИ несет ответственность по уплате налога с такого дохода. Такое фискально прозрачное КИИ не будет рассматриваться как резидент Договаривающегося государства, в котором оно учреждено, поскольку оно не подлежит налогообложению в нем.

6.12. Напротив, в других Государствах КИИ в принципе подлежит налогообложению, но его доход может быть полностью освобожден от налога, например, если КИИ соответствует определенным критериям в отношении своей цели, деятельности или функционирования, которые могут включать требования относительно минимальных распределений, источников его дохода и иногда секторов его деятельности. Чаще всего КИИ подлежат налогообложению, но база налогообложения уменьшается различными способами в зависимости от распределений, выплачиваемых инвесторам. Вычеты по распределениям обычно означают, что налог фактически не уплачивается. Другие Государства облагают КИИ налогом, но по специальной низкой налоговой ставке. Наконец, некоторые Государства полностью облагают КИИ налогом, но с интеграцией на уровне инвестора, чтобы избежать двойного налогообложения дохода КИИ. Для тех стран, которые придерживаются точки зрения, отраженной в пункте 8.5 Комментария к Статье 4, что лицо может подлежать налогообложению, даже если Государство, в котором оно учреждено, не взимает налог, КИИ будет рассматриваться как резидент Государства, в котором оно учреждено, во всех этих случаях, поскольку КИИ подлежит всеобъемлющему налогообложению в этом Государстве. Даже в случае, когда доход КИИ облагается налогом по нулевой ставке или освобожден от налога, требования для признания резидентом могут быть выполнены, если требования для квалификации на такую более низкую ставку или освобождение являются достаточно строгими.

6.13. Те страны, которые придерживаются альтернативной точки зрения, отраженной в пункте 8.6 Комментария к Статье 4, что организация, которая освобождена от налога, следовательно, не подлежит налогообложению, могут не рассматривать некоторые или все КИИ, описанные в предыдущем пункте, как резидентов Государств, в которых они учреждены. Государствам, придерживающимся последней точки зрения, а также Государствам, ведущим переговоры с такими Государствами, рекомендуется решить этот вопрос в своих двусторонних переговорах.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

6.14. Некоторые страны поставили под сомнение, может ли КИИ, даже если оно является «лицом» и «резидентом», квалифицироваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, который оно получает. Поскольку «КИИ», как определено в пункте 6.8 выше, должно иметь большое число пайщиков/акционеров, владеть диверсифицированным портфелем ценных бумаг и подлежать регулированию по защите инвесторов в стране, в которой оно учреждено, такое КИИ или его управляющие часто выполняют значительные функции в отношении инвестирования и управления активами КИИ. Более того, положение инвестора в КИИ существенно отличается, с юридической и экономической точки зрения, от положения инвестора, владеющего базовыми активами, так что было бы нецелесообразно рассматривать инвестора в таком КИИ как лицо, имеющее фактическое право на доход, полученный КИИ. Соответственно, инструмент, который соответствует определению КИИ с большим числом пайщиков/акционеров, также будет рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на дивиденды и проценты, которые оно получает, при условии, что управляющие КИИ обладают дискреционными полномочиями по управлению активами, приносящими такой доход (если только физическое лицо, которое является резидентом этого Государства и которое получило бы доход при тех же обстоятельствах, не было бы признано лицом, имеющим фактическое право на него).

6.15. Поскольку эти принципы являются по необходимости общими, их применение к конкретному типу КИИ может быть неясным для КИИ, инвесторов и посредников. Любая неопределенность в отношении права на льготы по договору (конвенции) особенно проблематична для КИИ, которое должно учитывать ожидаемые к получению суммы, включая

любые льготы по налогу у источника, предоставляемые договором (конвенцией), при расчете своей чистой стоимости активов («ЧСА»). ЧСА, которая обычно рассчитывается ежедневно, является основой для цен, используемых при подписке и погашении. Если льготы по налогу у источника, в конечном итоге полученные КИИ, не соответствуют его первоначальным предположениям о сумме и сроках таких льгот по налогу у источника, возникнет расхождение между реальной стоимостью активов и ЧСА, используемой инвесторами, которые приобрели, продали или погасили свои доли в КИИ за это время.

6.16. Чтобы обеспечить большую определенность в рамках действующих договоров (конвенций), налоговые органы могут захотеть достичь взаимного соглашения, уточняющего режим некоторых типов КИИ в их соответствующих Государствах. В отношении некоторых типов КИИ такое взаимное соглашение могло бы просто подтвердить, что КИИ соответствует техническим требованиям, обсуждавшимся выше, и, следовательно, имеет право на льготы самостоятельно. В других случаях взаимное соглашение могло бы предоставить КИИ административно осуществимый способ подачи претензий в отношении инвесторов, имеющих право на льготы по договору (конвенции). См. пункты 36–40 отчета «Предоставление налоговых льгот по конвенциям в отношении доходов коллективных инвестиционных инструментов» для обсуждения этого вопроса. Конечно, взаимное соглашение не могло бы урезать льготы, которые в противном случае были бы доступны КИИ в соответствии с условиями договора (конвенции).

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО КОНВЕНЦИЯМ В ОТНОШЕНИИ ДОХОДОВ КОЛЛЕКТИВНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Вопросы политики, возникающие в связи с текущим режимом коллективных инвестиционных инструментов

6.17. Те же соображения позволяют предположить, что договаривающиеся стороны должны прямо рассмотреть режим КИИ. Таким образом, даже если кажется, что КИИ в каждом из Договаривающихся государств будут иметь право на льготы, может быть целесообразно подтвердить эту позицию публично (например, путем обмена нотами) для обеспечения определенности. Может также быть целесообразно прямо предусмотреть право КИИ на льготы по договору (конвенции), включив, например, положение следующего содержания: Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, коллективный инвестиционный инструмент, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу рассматривается как физическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося государства, в котором оно учреждено, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который оно получает (при условии, что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого Государства, получило бы доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо было бы признано лицом, имеющим фактическое право на него). Для целей настоящего пункта термин «коллективный инвестиционный инструмент» означает, в случае [первого Договаривающегося государства], [ ] и, в случае [другого Договаривающегося государства], [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, механизм или организацию, учрежденную в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать как коллективный инвестиционный инструмент для целей настоящего пункта.

6.18. Однако при ведении переговоров по новым договорам (конвенциям) или поправкам к существующим договорам (конвенциям) Договаривающиеся государства не будут ограничиваться уточнением результатов применения других положений договора (конвенции) к КИИ, но могли бы изменять эти результаты в той степени, в какой это необходимо для достижения политических целей. Например, в контексте конкретного двустороннего договора (конвенции) технический анализ может привести к тому, что КИИ, расположенные в одном из Договаривающихся государств, будут иметь право на льготы, в то время как КИИ в другом Договаривающемся государстве могут не иметь такого права. Это может создать впечатление несбалансированности договора (конвенции), хотя то, так ли это на самом деле, будет зависеть от конкретных обстоятельств. Если это так, то Договаривающиеся государства должны попытаться достичь справедливого решения. Если практический результат в каждом из Договаривающихся государств заключается в том, что большинство КИИ фактически не уплачивают налог, то Договаривающиеся государства должны попытаться преодолеть различия в юридической форме,

которые в противном случае могли бы привести к тому, что одни в одном Государстве квалифицировались бы для льгот, а другие в другом — были бы лишены льгот. С другой стороны, различия в юридической форме и налоговом режиме в двух Договаривающихся государствах могут означать, что целесообразно рассматривать КИИ в двух Государствах по-разному. При сравнении налогообложения КИИ в двух Государствах следует учитывать налогообложение в государстве источника и на уровне инвестора, а не только налогообложение самого КИИ. Цель состоит в достижении нейтральности между прямыми инвестициями и инвестициями через КИИ в международном контексте, так же, как цель большинства внутренних положений, регулирующих режим КИИ, заключается в достижении такой нейтральности во внутригосударственном контексте.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

6.19. Договаривающееся государство может также рассмотреть, являются ли существующие положения договора (конвенции) достаточными для предотвращения потенциально злоупотребительного использования КИИ. Возможно, что КИИ может соответствовать всем требованиям для самостоятельного получения льгот по договору (конвенции), даже если его доход на практике практически не облагается налогом или совсем не облагается. В этом случае КИИ могло бы предоставить резидентам третьих стран возможность получать льготы по договору (конвенции), которые были бы недоступны, если бы они инвестировали напрямую. Соответственно, может быть целесообразно ограничить льготы, которые в противном случае могли бы быть доступны такому КИИ, либо посредством общеприменимых правил по борьбе со злоупотреблениями или с договорным шоппингом (как обсуждается ниже в разделе «Неправомерное использование Конвенции»), либо посредством специального положения, касающегося КИИ.

6.20. При решении вопроса о необходимости такого положения Договаривающиеся государства захотят рассмотреть экономические характеристики, включая потенциал договорного шоппинга, представленные различными типами КИИ, которые распространены в каждом из Договаривающихся государств. Например, КИИ, которое не подлежит никакому налогообложению в Государстве, в котором оно учреждено, может представлять большую опасность договорного шоппинга, чем то, в котором само КИИ подлежит налогообложению на уровне юридического лица или где распределения нерезидентным инвесторам подлежат налогу у источника. Возможные положения, изменяющие режим КИИ

6.21. Если Договаривающиеся государства договорились, что специальное положение, касающееся КИИ, необходимо для решения проблем, описанных в пунктах 6.18–6.20, они могли бы включить в двусторонний договор (конвенцию) следующее положение:

> a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, коллективный инвестиционный инструмент, учрежденный в одном Договаривающемся государстве и получающий доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, для целей применения Конвенции к такому доходу рассматривается как физическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося государства, в котором оно учреждено, и как лицо, имеющее фактическое право на доход, который оно получает (при условии, что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого Государства, получило бы доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо было бы признано лицом, имеющим фактическое право на него), но только в той степени, в которой фактические права участия в коллективном инвестиционном инструменте принадлежат эквивалентным бенефициарам.
>
> b) Для целей настоящего пункта: (i) термин «коллективный инвестиционный инструмент» означает, в случае [первого Договаривающегося государства], [ ] и, в случае [другого Договаривающегося государства], [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, механизм или организацию, учрежденную в любом из Договаривающихся государств, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать как коллективный инвестиционный инструмент для целей настоящего пункта; и (ii) термин «эквивалентный бенефициар» означает резидента Договаривающегося государства, в котором учреждено КИИ, и резидента любого другого Государства, с которым Договаривающееся государство, в котором возникает доход, имеет конвенцию об избежании двойного налогообложения, предусматривающую эффективный и всеобъемлющий обмен информацией, который, если бы он получил конкретный вид дохода, в отношении которого

запрашиваются льготы по настоящей Конвенции, имел бы право в соответствии с этой конвенцией или в соответствии с внутренним законодательством Договаривающегося государства, в котором возникает доход, на ставку налога в отношении этого вида дохода, которая по крайней мере не выше ставки, заявленной по настоящей Конвенции КИИ в отношении этого вида дохода.

6.22. Предполагается, что Договаривающиеся государства будут приводить в подпункте (b)(i) конкретные ссылки на соответствующие положения налогового законодательства или законодательства о ценных бумагах, касающиеся КИИ. При принятии решения о том, какой режим должен применяться в отношении конкретных КИИ, Договаривающиеся государства должны учитывать соображения политики, обсуждавшиеся выше. Участники переговоров могут согласиться, что экономические различия в режиме КИИ в двух Договаривающихся государствах или даже внутри одного и того же Договаривающегося государства оправдывают дифференцированный режим в налоговом договоре (конвенции). В этом случае, некоторое сочетание

6.23 Предоставление льгот коллективному инвестиционному фонду (КИФ) в той степени, в которой он принадлежит «эквивалентным бенефициарам», как определено в подпункте (b)(ii), призвано обеспечить, чтобы инвесторы, которые имели бы право на льготы в отношении дохода, полученного из государства источника, если бы они получали доход напрямую, не оказывались в худшем положении, инвестируя через КИФ, расположенный в третьей стране. Таким образом, этот подход служит целям нейтралитета между прямыми инвестициями и инвестициями через КИФ. Он также снижает риск двойного налогообложения между государством источника и государством резидентства инвестора в той степени, в какой между ними существует налоговый договор. Это выгодно для инвесторов, особенно для инвесторов из небольших стран, которые, следовательно, получат больший выбор инвестиционных инструментов. Это также увеличивает экономию от масштаба, что является основным экономическим преимуществом инвестирования через КИФы. Наконец, принятие этого подхода существенно упрощает процедуры соблюдения требований. Во многих случаях почти все инвесторы КИФ будут «эквивалентными бенефициарами», учитывая широту охвата двусторонними договорами и тот факт, что ставки по этим договорам почти всегда составляют 10-15% по дивидендам по портфельным инвестициям. 6.24 В то же время это положение препятствует использованию КИФ инвесторами для достижения более выгодного положения по налоговому договору, чем то, которое они могли бы достичь при прямом инвестировании. Это достигается за счет сравнения ставок в определении «эквивалентного бенефициара». Соответственно, надлежащее сравнение проводится между ставкой, заявленной КИФ, и ставкой, которую инвестор мог бы заявить, если бы он получал доход напрямую. Например, предположим, что КИФ, учрежденный в Стране B, получает дивиденды от компании-резидента Страны A. Шестьдесят пять процентов инвесторов в КИФ являются физическими лицами-резидентами Страны B; десять процентов — пенсионными фондами, учрежденными в Стране C, и 25 процентов — физическими лицами-резидентами Страны C. В соответствии с налоговым договором A-B дивиденды по портфельным инвестициям облагаются максимальной налоговой ставкой у источника в размере 10%. В соответствии с налоговым договором A-C пенсионные фонды освобождены от налогообложения в стране источника, а другие дивиденды по портфельным инвестициям облагаются налогом по максимальной ставке 15%. Договоры A-B и A-C включают эффективные и всеобъемлющие положения об обмене информацией. Исходя из этих фактов, 75% инвесторов в КИФ – физические лица-резиденты Страны B и пенсионные фонды, учрежденные в Стране C – являются эквивалентными бенефициарами. 6.25 Государство источника может также быть озабочено потенциальной отсрочкой налогообложения, которая может возникнуть в отношении КИФ, подлежащего нулевому или низкому налогообложению и который может аккумулировать свой доход, а не распределять его на текущей основе. Такие государства могут быть склонны ограничивать льготы КИФ пропорционально доле инвесторов КИФ, которые в настоящее время облагаются налогом на свою долю дохода КИФ. Однако на практике такой подход оказался сложным для применения к КИФ с широким кругом участников. Те страны, которые обеспокоены возможностью такой отсрочки, могут пожелать договориться о положениях, которые распространяют льготы только на те КИФ, которые обязаны распределять прибыль на текущей основе. Однако другие государства могут быть менее обеспокоены потенциальной отсрочкой. Они могут придерживаться мнения, что даже если инвестор не облагается налогом на текущей основе на доход, полученный КИФ, он в

конечном итоге будет облагаться налогом либо при распределении, либо на любой прирост капитала, если он продаст свою долю в КИФ до того, как КИФ распределит доход. Эти страны могут пожелать договориться о положениях, которые предоставляют льготы КИФ, даже если они не обязаны распределять свой доход на текущей основе. Более того, во многих странах налоговая ставка в отношении инвестиционного дохода не значительно выше договорной ставки налога у источника на дивиденды, поэтому отсрочка налогообложения в стране резидентства, если таковая имеется, будет незначительной, если получать такой доход через инвестиционный фонд, а не напрямую. Кроме того, многие страны предприняли шаги для обеспечения текущего налогообложения инвестиционного дохода, полученного их резидентами через инвестиционные фонды, независимо от того, накапливают ли эти фонды такой доход, что еще больше снижает потенциал такой отсрочки. При рассмотрении режима КИФ, которые не обязаны распределять доход на текущей основе, страны могут пожелать рассмотреть, устраняют ли эти или другие факторы описанные выше опасения, так что описанные здесь виды ограничений могут фактически не быть необходимыми. 6.26 Некоторые государства полагают, что учет всех инвесторов, имеющих право на льготы по договору, включая инвесторов из третьих государств, изменил бы двусторонний характер налоговых договоров. Эти государства могут предпочесть предоставлять договорные льготы КИФ только в той степени, в какой инвесторы в КИФ являются резидентами Договаривающегося государства, в котором учрежден КИФ. В этом случае положение будет сформулировано следующим образом:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, коллективный инвестиционный фонд, который учрежден в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, рассматривается для целей применения Конвенции к такому доходу как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как лицо, имеющее фактическое право на полученный им доход (при условии, что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на него), но только в той степени, в какой фактические права на доход в коллективном инвестиционном фонде принадлежат резидентам Договаривающегося государства, в котором учрежден коллективный инвестиционный фонд.

b) Для целей настоящего пункта термин «коллективный инвестиционный фонд» означает, в случае [первого Договаривающегося государства], [ ], а в случае [другого Договаривающегося государства], [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, схему или организацию, учрежденные в любом Договаривающемся государстве, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать как коллективный инвестиционный фонд для целей настоящего пункта. 6.27 Хотя чисто пропорциональный подход, изложенный в пунктах 6.21 и 6.26, защищает от договорного шоппинга, он также может налагать значительное административное бремя, поскольку КИФ пытается определить право на льготы по договору каждого отдельного инвестора. Договаривающееся государство может решить, что тот факт, что значительная часть инвесторов КИФ имеет право на льготы по договору, является достаточной защитой от договорного шоппинга, и, таким образом, целесообразно установить порог владения, при превышении которого льготы будут предоставляться в отношении всего дохода, полученного КИФ. Включение такого порога также смягчило бы часть процедурного бремени, которое могло бы возникнуть в противном случае. Если это желательно, то в конце подпункта a) может быть добавлено следующее предложение: Однако, если по крайней мере [ ] процентов фактических прав на доход в коллективном инвестиционном фонде принадлежат [эквивалентным бенефициарам][резидентам Договаривающегося государства, в котором учрежден коллективный инвестиционный фонд], коллективный инвестиционный фонд рассматривается как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как лицо, имеющее фактическое право на весь полученный им доход (при условии, что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на него). 6.28 В некоторых случаях Договаривающиеся государства могут пожелать применить иной подход, отличный от изложенного в пунктах 6.17, 6.21 и 6.26, в отношении определенных типов КИФ и

рассматривать КИФ как предъявляющий требования от имени инвесторов, а не от своего собственного имени. Это может быть актуально, например, если большой процент владельцев долей в КИФ в целом или класса долей в КИФ являются пенсионными фондами, которые освобождены от налога в стране источника в соответствии с условиями соответствующего договора, аналогичными тем, что описаны в пункте 69 Комментария к Статье 18 (Пенсии). Чтобы гарантировать, что инвесторы не потеряют преимущества льготных ставок, на которые они имели бы право, если бы инвестировали напрямую, Договаривающиеся государства могут договориться о положении, аналогичном следующим строкам, в отношении таких КИФ (хотя, вероятно, применив один из подходов пунктов 6.17, 6.21 или 6.26 в отношении других типов КИФ): R (24) a) Коллективный инвестиционный фонд, описанный в подпункте c), который учрежден в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, не рассматривается как резидент Договаривающегося государства, в котором он учрежден, но может заявить, от имени владельцев фактических прав на доход в коллективном инвестиционном фонде, налоговые льготы, освобождения или другие преимущества, которые были бы доступны в соответствии с настоящей Конвенцией таким владельцам, если бы они получали такой доход напрямую.

b) Коллективный инвестиционный фонд не может заявлять требования в соответствии с подпунктом a) о льготах от имени какого-либо владельца фактических прав на доход в таком коллективном инвестиционном фонде, если владелец сам заявил индивидуальное требование о льготах в отношении дохода, полученного коллективным инвестиционным фондом.

c) Настоящий пункт применяется в отношении, в случае [первого Договаривающегося государства], [ ], а в случае [другого Договаривающегося государства], [ ], а также любого другого инвестиционного фонда, схемы или организации, учрежденных в любом Договаривающемся государстве, к которым компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются применять настоящий пункт. Однако это положение будет ограничивать КИФ в возможности предъявлять требования от имени резидентов того же Договаривающегося государства, в котором учрежден КИФ. Если по причинам, описанным в пункте 6.23, Договаривающиеся государства сочтут желательным разрешить КИФ предъявлять требования от имени резидентов третьих государств, имеющих право на льготы по договору, это может быть достигнуто путем замены слов «настоящей Конвенцией» словами «любой Конвенцией, стороной которой является другое Договаривающееся государство» в подпункте a). Если, как предполагается, Договаривающиеся государства согласятся, что режим, предусмотренный в этом пункте, будет применяться только к конкретным типам КИФ, необходимо будет обеспечить, чтобы типы КИФ, перечисленные в подпункте c), не включали какие-либо типы КИФ, перечисленные в более общем положении, таком как в пункте 6.17, 6.21 или 6.26, чтобы режим конкретного типа КИФ был фиксированным, а не избирательным. Страны, желающие разрешить отдельным КИФ выбирать свой режим, либо в отношении КИФ в целом, либо в отношении одного или нескольких классов долей в КИФ, могут свободно изменить пункт для этого. 6.29 При любом подходе, будь то в пунктах 6.21 и 6.26 или в пункте 6.28, КИФ должен будет определить долю держателей долей, которые имели бы право на льготы, если бы они инвестировали напрямую. Поскольку владение долями в КИФ регулярно меняется, и такие доли часто удерживаются через посредников, сам КИФ и его управляющие часто не знают имен и договорного статуса лиц, имеющих фактическое право на доход. Для КИФ было бы непрактично ежедневно собирать такую информацию от соответствующих посредников. Соответственно, Договаривающиеся государства должны быть готовы принять практические и надежные подходы, не требующие такого ежедневного отслеживания. 6.30 Например, во многих странах индустрия КИФ в значительной степени является внутренней, при этом подавляющее большинство инвесторов являются резидентами страны, в которой учрежден КИФ. В некоторых случаях налоговые правила препятствуют иностранным инвестициям, вводя налог у источника на распределения, или законы о ценных бумагах могут строго ограничивать предложения для нерезидентов. Правительствам следует рассмотреть, обеспечивают ли эти или другие обстоятельства адекватную защиту от инвестиций не имеющих права на льготы по договору резидентов третьих стран. Например, может быть целесообразно предположить, что КИФ принадлежит резидентам государства, в котором он учрежден, если КИФ имеет ограниченное распределение своих акций или долей в государстве, в котором КИФ учрежден,

или в других государствах, которые предусматривают аналогичные льготы в своих договорах с государством источника. 6.31 В других случаях доли в КИФ предлагаются инвесторам во многих странах. Хотя личность отдельных инвесторов будет меняться ежедневно, доля инвесторов в КИФ, имеющих право на льготы по договору, вероятно, будет меняться относительно медленно. Соответственно, разумным подходом было бы требовать от КИФ сбора от других посредников, в установленные даты, информации, позволяющей КИФ определить долю инвесторов, имеющих право на льготы по договору. Эта информация может требоваться в конце календарного или финансового года, или, если рыночные условия предполагают высокий оборот во владении, она может требоваться чаще, хотя не чаще, чем в конце каждого календарного квартала. Затем КИФ мог бы подавать требование на основе среднего значения этих сумм за согласованный период времени. При принятии таких процедур необходимо было бы проявлять осторожность при выборе дат измерения, чтобы гарантировать, что у КИФ будет достаточно времени для обновления информации, которую он предоставляет другим плательщикам, чтобы правильная сумма была удержана в начале каждого соответствующего периода. 6.32 Альтернативный подход предусматривает, что КИФ, публично торгуемый в Договаривающемся государстве, в котором он учрежден, будет иметь право на договорные льготы независимо от резидентства его инвесторов. Это положение обосновывается тем, что публично торгуемый КИФ не может эффективно использоваться для договорного шоппинга, поскольку акционеры или владельцы паев такого КИФ не могут индивидуально осуществлять контроль над ним. R (24) Такое положение могло бы гласить:

a) Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, коллективный инвестиционный фонд, который учрежден в Договаривающемся государстве и который получает доход, возникающий в другом Договаривающемся государстве, рассматривается для целей применения Конвенции к такому доходу как физическое лицо, являющееся резидентом Договаривающегося государства, в котором он учрежден, и как лицо, имеющее фактическое право на полученный им доход (при условии, что, если бы физическое лицо, являющееся резидентом первого упомянутого государства, получило доход при тех же обстоятельствах, такое физическое лицо считалось бы лицом, имеющим фактическое право на него), если основной класс акций или паев в коллективном инвестиционном фонде котируется и регулярно торгуется на регулируемой фондовой бирже в этом Государстве.

b) Для целей настоящего пункта термин «коллективный инвестиционный фонд» означает, в случае [первого Договаривающегося государства], [ ], а в случае [другого Договаривающегося государства], [ ], а также любой другой инвестиционный фонд, схему или организацию, учрежденные в любом Договаривающемся государстве, которые компетентные органы Договаривающихся государств соглашаются рассматривать как коллективный инвестиционный фонд для целей настоящего пункта. 6.33 Каждое из положений в пунктах 6.17, 6.21, 6.26 и 6.32 рассматривает КИФ как резидента и лицо, имеющее фактическое право на полученный им доход для целей применения Конвенции к такому доходу, что обеспечивает простоту установления одной пониженной ставки налога у источника в отношении каждого вида дохода. Однако эти положения не должны толковаться как каким-либо образом ограничивающие право государства источника облагать налогом своих собственных резидентов, являющихся инвесторами в КИФ. Очевидно, что эти положения предназначены для регулирования налогообложения дохода КИФ у источника, а не налогообложения его инвесторов по резидентству (этот вывод аналогичен выводу, изложенному в пункте 6.1 выше в отношении партнерств). Государства, желающие подтвердить этот момент в тексте положений, могут свободно изменить положения соответствующим образом, что может быть сделано путем добавления следующего предложения: «Настоящее положение не должно толковаться как каким-либо образом ограничивающее право Договаривающегося государства облагать налогом резидентов этого Государства». 6.34 Кроме того, каждое из этих положений предназначено только для того, чтобы предусмотреть, что

специфические характеристики КИК не приведут к тому, что она будет рассматриваться иначе, как лицо, имеющее фактическое право на получаемый ею доход. Следовательно, КИК будет рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на весь получаемый ею доход. Однако это положение не предназначено для того, чтобы ставить КИК в иное или лучшее положение по

сравнению с другими инвесторами в отношении аспектов требования к фактическому праву на доход, не связанных со статусом КИК как таковым. R (24) Соответственно, если физическое лицо, получающее определённый вид дохода при определённых обстоятельствах, не считалось бы лицом, имеющим фактическое право на этот доход, то КИК, получающая этот доход при тех же обстоятельствах, не могла бы считаться лицом, имеющим фактическое право на доход. Этот результат подтверждается скобкой, ограничивающей применение положения ситуациями, в которых физическое лицо при тех же обстоятельствах рассматривалось бы как лицо, имеющее фактическое право на доход.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Примечания

1. Эти цифры не учитывают суммы, находящиеся в частных акционерных фондах или хедж-фондах. ICI 2009 Fact Book, www.icifactbook.org/pdf/09_fb_table58.pdf.

2. Далее термин «консультант» будет использоваться для описания лица, выполняющего обязанности управляющего портфелем, независимо от того, является ли это лицо управляющим или суб-консультантом.

3. www.icifactbook.org/pdf/08_fb_table04.pdf.

4. «Управление активами в Великобритании 2007», опубликовано Ассоциацией по управлению инвестициями, Великобритания (www.investmentuk.org).

5. Данные о владениях японских коллективных инвестиционных фондов (CIV) публикуются Ассоциацией инвестиционных трастов на www.toushin.or.jp/result/index.html.

6. Например, по состоянию на июнь 2008 г. около 70% активов под управлением коллективных инвестиционных фондов (CIV) со штаб-квартирой в Швейцарии были инвестированы за пределами Швейцарии (см. Швейцарский национальный банк, SNB, Ежемесячный статистический бюллетень, октябрь 2008 г. (www.snb.ch/en/iabout/stat/statpub/statmon/stats/statmon)).

7. Директива Совета от 20 декабря 1985 г. о координации законов, постановлений и административных положений, касающихся организаций коллективного инвестирования в переводные ценные бумаги (UCITS) (№ 85/611/EEC), с изменениями.

8. Воспроизведено в томе II несброшюрованной версии Модельной налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(24)-1.

R (24)

Вопросы налоговых соглашений, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы (принято Комитетом ОЭСР по налоговым вопросам 26 июня 2014 г.)

Оглавление

1. Общая информация о разрешениях на выбросы, CBB и EOCB ..... **R(25)-2**
2. Вопросы налоговых соглашений, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы ..... **R(25)-5**

A. Выдача разрешений на выбросы ..... **R(25)-5**

B. Выдача CBB и EOCB ..... **R(25)-5**

C. Торговля разрешениями/кредитами на выбросы ..... **R(25)-9**

1. Статья 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) ..... **R(25)-10**

2. Статья 13 (Прирост капитала) ..... **R(25)-10**

3. Статья 6 (Доход от недвижимого имущества) ..... **R(25)-11**

4. Статья 8 (Морской, внутренний водный и воздушный транспорт) и Статья 13(3) ..... **R(25)-14**

5. Статья 12 (Роялти) ..... **R(25)-15**

6. Статья 21 (Прочие доходы) ..... **R(25)-15**

7. Возможные разногласия относительно надлежащего договорного режима R(25)-16

3. Предлагаемые изменения в Комментарий ..... **R(25)-17**

Примечания ..... **R(25)-18**

R (25)

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Глоссарий некоторых технических терминов, используемых в данном отчете Страны Приложения I: Промышленно развитые страны, указанные в Приложении I к РКИКООН, ратифицировавшие Киотский протокол к этой Конвенции [см. пункт 2 и сноску 5] Страны, не входящие в Приложение I: [см. пункт 6 и сноску 6] ЕУРВ: Единицы установленного количества [см. пункт 4] ЕРВ ЕС: Единицы разрешения Европейского союза [см. пункт 11] МЧР: Механизм чистого развития [см. пункт 6] СВВ: Сертифицированные сокращения выбросов [см. пункт 6] СОВМЕСТНОЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ: Совместное осуществление [см. пункт 7] ЕОСВ: Единицы сокращения выбросов [см. пункт 7] РКИКООН: Рамочная конвенция Организации Объединенных Наций об изменении климата, вступившая в силу в 1994 г. [см. пункт 2]

1. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ О РАЗРЕШЕНИЯХ НА ВЫБРОСЫ, СВВ И ЕОСВ

1. Усилия по ограничению выбросов, связанных с глобальным потеплением, привели к росту использования и интереса к программам торговли выбросами как механизму достижения сокращения выбросов углекислого газа и других парниковых газов экономически эффективным способом. В рамках таких программ правительственный орган или международная организация устанавливают потолок или ограничение на общее количество выбросов конкретного загрязняющего вещества. Это общее количество выбросов затем распределяется между производителями загрязняющего вещества в форме взаимозаменяемых разрешений, каждое из которых представляет собой право на выброс определенного количества загрязняющего вещества.1 Разрешения на выбросы являются передаваемыми (т.е. торгуемыми), поэтому производители, которые выбрасывают меньше загрязняющего вещества, чем количество, разрешенное имеющимися у них разрешениями, могут продавать избыточные разрешения другим производителям или посредникам. Общий объем выбросов — и, следовательно, общее количество разрешений — не может превышать потолок, который обычно со временем снижается для достижения национальной или региональной цели по сокращению выбросов. В конце каждого периода соблюдения производители должны сдавать разрешения для покрытия своих выбросов за этот период или им грозят штрафы. R (25)

2. Программы торговли выбросами были приняты различными странами в рамках глобальной стратегии по борьбе с выбросами парниковых газов. Согласно Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата2 (РКИКООН), вступившей в силу в 1994 г., ряд правительств согласились разработать и реализовать национальные (и, при необходимости, региональные) программы, содержащие меры по смягчению последствий изменения климата, связанного с этими выбросами. РКИКООН не устанавливала, однако, обязательных ограничений на выбросы (и не предусматривала механизмов принудительного исполнения). Киотский протокол3 к этой Конвенции, вступивший в силу в 2005 г., установил обязательные целевые показатели для 37 промышленно развитых стран и Европейского союза по ограничению или сокращению выбросов парниковых газов (далее именуемые Киотскими целевыми показателями).4 Эти страны часто называют странами Приложения I.5

3. В соответствии с РКИКООН, страны, как ожидается, будут достигать своих целевых показателей по сокращению выбросов преимущественно внутренними средствами. Киотский протокол предлагает странам Приложения I три дополнительных гибких рыночных механизма для достижения их целевых показателей по выбросам.

4. Первым из этих рыночных механизмов является международная торговля выбросами, которая предусмотрена в Статье 17 Киотского протокола. Согласованные целевые показатели по выбросам стран Приложения I выражаются в виде установленных количеств, которые, в свою очередь, делятся на единицы установленного количества (ЕУРВ), при этом каждая ЕУРВ представляет собой разрешение на выброс одной метрической тонны CO2. Международная торговля выбросами позволяет стране, которая сократила свои выбросы до уровня ниже своего Киотского целевого показателя, продавать свои избыточные ЕУРВ другим странам, чьи выбросы превышают их Киотские целевые показатели.

5. Программы торговли выбросами, такие как Система торговли выбросами Европейского союза (EU ETS), дополняют торговлю между странами, предусмотренную Киотским протоколом, разрешая торговлю разрешениями на выбросы между частными сторонами. В рамках таких программ – которые, как правило, координируются с национальными целевыми показателями по

выбросам, предусмотренными в рамках Киотского протокола – национальный или международный орган распределяет разрешения на выбросы между отдельными компаниями на основе установленных критериев, с целью достижения национальных и/или региональных Киотских целевых показателей при наименьших общих экономических затратах.

6. Вторым рыночным механизмом, предусмотренным в Киотском протоколе, является Механизм чистого развития (МЧР), определенный в Статье 12 Протокола. МЧР представляет собой проектный механизм, в рамках которого санкционированные проекты по сокращению выбросов или удалению выбросов в странах, не входящих в Приложение I7, генерируют сертифицированные сокращения выбросов (СВВ). СВВ могут продаваться и использоваться странами Приложения I для выполнения части своих Киотских целевых показателей. Потенциальные проекты МЧР подлежат подробной процедуре валидации и регистрации. СВВ выдаются участникам проекта Исполнительным советом МЧР после того, как назначенная операционная организация проверит и подтвердит, что проект МЧР R (25) привел к реальным, дополнительным, измеримым и проверяемым сокращениям выбросов парниковых газов.

7. Третьим из рыночных механизмов, предусмотренных в Киотском протоколе, является Совместное осуществление (СОВМЕСТНОЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ), которое определено в Статье 6 Протокола. Как и МЧР, СОВМЕСТНОЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ является проектным механизмом, в рамках которого R (25) единицы сокращения выбросов (ЕОСВ) могут генерироваться правомочными сторонами из одобренных проектов по сокращению выбросов или удалению выбросов в другой стране. Однако, в отличие от МЧР, обе участвующие страны имеют обязательства по сокращению или ограничению выбросов в соответствии с Киотским протоколом (т.е. обе участвующие страны являются странами Приложения I). Проект СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ должен приводить к реальным, измеримым и проверяемым сокращениям выбросов в дополнение к тем, которые произошли бы в принимающей стране без проекта. В случае таких сокращений выбросов, и после проверки аккредитованным независимым органом в соответствии со Статьей 6, принимающая страна выдает ЕОСВ участникам проекта СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ путем конвертации8 ЕУРВ. Как и СВВ, ЕОСВ могут продаваться и использоваться странами Приложения I для выполнения своих Киотских целевых показателей.

8. Международная рамочная основа, установленная Киотским протоколом, предусматривает лишь базовые требования к проектам МЧР и СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ. В результате, эти проекты могут быть структурированы множеством различных способов, с соответствующим разнообразием участников проекта и выполняемых функций, принимаемых рисков и других вкладов, сделанных этими участниками. Таким образом, такие вопросы, как структура проекта МЧР или СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, а также право на СВВ и ЕОСВ, генерируемые этими проектами, и их юридическое владение будут определяться на основе внутреннего правового регулирования принимающей страны для проектов МЧР и СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, а также условий договорных соглашений между участниками проекта.9

9. Национальные и региональные программы торговли выбросами, как правило, разрабатываются с учетом МЧР и СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ. Например, компании обычно могут использовать СВВ, генерируемые проектами МЧР, и ЕОСВ, генерируемые проектами СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, для выполнения своих обязательств в рамках EU ETS, с учетом определенных ограничений. Система торговли выбросами Новой Зеландии (NZ ETS) также разрешает использование СВВ и ЕОСВ.

10. Программы торговли выбросами ставят ряд внутренних и международных налоговых вопросов. В настоящем отчете основное внимание уделяется потенциальным вопросам налоговых соглашений, которые могут возникнуть в связи с выдачей разрешений на выбросы национальным или региональным органом, покупкой или продажей таких разрешений через границы, а также выдачей и торговлей СВВ и ЕОСВ. В следующих пунктах разрешения на выбросы, СВВ и ЕОСВ иногда рассматриваются отдельно; в других случаях они именуются собирательно как разрешения/кредиты на выбросы; кроме того, выдача разрешений/кредитов на выбросы относится к выдаче этих разрешений/кредитов лицу или лицам, которые первыми имеют законное право получить их от выдающего органа. R (25)

ВОПРОСЫ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ, СВЯЗАННЫЕ С РАЗРЕШЕНИЯМИ/КРЕДИТАМИ НА ВЫБРОСЫ

2. ВОПРОСЫ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ, СВЯЗАННЫЕ С РАЗРЕШЕНИЯМИ/КРЕДИТАМИ НА ВЫБРОСЫ

A. Выдача разрешений на выбросы

11. В рамках национальной или международной программы торговли выбросами разрешения на выбросы, как правило, выдаются бесплатно или продаются на аукционе. Например, в рамках EU ETS большая часть единиц разрешения Европейского союза (EPB EC) была распределена бесплатно в первый (2005-2007 гг.) и второй (2008-2012 гг.) периоды соблюдения; на аукционах продавались лишь очень ограниченные количества EPB EC. Однако с начала третьего периода соблюдения в 2013 г. ожидается, что около половины EPB EC будут продаваться на аукционах.

12. Если разрешение выдается за вознаграждение, равное его справедливой рыночной стоимости – как это обычно бывает при продаже разрешения на аукционе – доход не возникает в момент приобретения разрешения. Вопросы налоговых соглашений, связанные с любой прибылью (или убытком), которая впоследствии возникнет в отношении разрешения, обсуждаются ниже в разделе «Торговля разрешениями/кредитами на выбросы».

13. Вопросы налоговых соглашений будут аналогичными в случае разрешения, выданного бесплатно или по стоимости ниже справедливой рыночной, если только государства будут признавать доход только в момент отчуждения этого разрешения, что представляется наиболее практичным вариантом.

14. Однако государство могло бы теоретически стремиться признавать доход, связанный с таким разрешением, в момент его выдачи бесплатно или по стоимости ниже справедливой рыночной. Тем не менее, представляется, что в тех государствах, где разрешения на выбросы в настоящее время выдаются бесплатно или по стоимости ниже справедливой рыночной, такой подход не был принят или применялся бы только в ограниченных обстоятельствах. Кроме того, поскольку подавляющее большинство разрешений на выбросы выдается предприятиям-резидентам в отношении их местной деятельности, вопросы налоговых соглашений, которые могли бы возникнуть в случае применения такого подхода государством к выдаче разрешений на выбросы, должны быть скорее исключительными.

15. Эти вопросы налоговых соглашений были бы аналогичны тем, которые возникли бы, если бы государство стремилось признавать доход в момент выдачи CBB и EOCB. Эти вопросы были бы связаны с возможным применением статей 6, 7, 8 и 21 к доходу, признанному в этот момент. Поскольку выдача CBB и EOCB с большей вероятностью вызовет трансграничные вопросы, эти вопросы налоговых соглашений рассматриваются в следующем разделе. R (25)

B. Выдача CBB и EOCB

16. Национальные и международные программы торговли выбросами, как правило, выдают разрешения на выбросы на основе исторических выбросов компании, объекта или установки за определенный отчетный период. В отличие от них, CBB и EOCB R (25) выдаются с учетом проверенных сокращений выбросов парниковых газов, являющихся результатом проектов, специально инициированных для достижения таких сокращений.

17. В соответствии с внутренним налоговым законодательством режим CBB и EOCB, выданных в отношении проектов МЧР и СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, может отличаться так же, как и режим разрешений на выбросы, выданных бесплатно. Государство могло бы теоретически стремиться признавать доход в момент выдачи CBB или EOCB участникам проектов МЧР или СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ (при этом, однако, оно, вероятно, принимало бы во внимание значительные затраты, понесенные в процессе подачи заявки и сертификации). Это государство могло бы также рассмотреть возможность использования стоимости CBB и EOCB для уменьшения вычитаемых или амортизируемых затрат проекта, который их сгенерировал, или оно могло бы просто решить, что любая прибыль или прирост капитала должны признаваться только в момент передачи или отчуждения CBB или EOCB (что представляется наиболее практичным вариантом).

18. Если CBB или EOCB, относящиеся к проекту МЧР или СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, осуществляемому в данном государстве, выдаются резиденту этого государства, различия в порядке учета выдачи CBB и EOCB в соответствии с внутренним законодательством, как представляется, не создадут договорных трудностей. Однако, если CBB или EOCB выдаются участнику проекта, не являющемуся резидентом, могут возникнуть вопросы налогового соглашения.

19. Вопрос о том, имеют ли участники проекта, которым выдаются СВВ и ЕОСВ в отношении проекта МЧР или СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, осуществляемого в данном государстве, постоянное представительство (ПП), к которому могут быть отнесены эти СВВ или ЕОСВ, не относится конкретно к режиму СВВ или ЕОСВ и поэтому не рассматривается в настоящем отчете. Однако следует отметить, что многие страны, в которых могут осуществляться проекты МЧР и СОВМЕСТНОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ, не являются странами-членами ОЭСР10, и налоговые соглашения, заключенные этими странами, могут включать определение постоянного представительства (ПП), которое отличается от Статьи 5 Модельной конвенции ОЭСР. Общие варианты, основанные на положениях Модели ООН, включают:

– более низкий временной порог для строительных площадок (см. подпункт 3(a) Статьи 5 Модели ООН);

– положения, устанавливающие, что постоянное представительство (ПП) считается существующим, когда услуги предоставляются для одного и того же или связанных проектов в течение определенного периода (см. подпункт 3(b) Статьи 5 Модели ООН);

– поставка товаров или изделий, принадлежащих предприятию, не включается в исключения для подготовительной и вспомогательной деятельности пункта R (25) 4 Статьи 5 (см. подпункты 4(a) и (b) Статьи 5 Модели ООН);

– постоянное представительство (ПП) считается существующим, если зависимый агент (dependent agent) обычно поддерживает запас товаров или изделий, из которого он регулярно доставляет товары и изделия от имени предприятия R (25) другого Договаривающегося государства (см. подпункт 5(b) Статьи 5 Модели ООН); и

– страховое предприятие Договаривающегося государства считается имеющим постоянное представительство (ПП) в другом Договаривающемся государстве, если оно собирает страховые премии в этом другом Государстве или страхует риски, находящиеся там, через зависимого агента (dependent agent) (см. пункт 6 Статьи 5 Модели ООН).

20. Эти различия, как представляется, имеют ограниченное практическое значение в контексте механизмов CDM или МП. Хотя проекты CDM или МП часто включают строительные или монтажные работы (например, строительство ветряных турбин и других установок, используемых для эксплуатации источников возобновляемой энергии), ССВ и ЕСО выдаются не в отношении самих строительных или монтажных работ (то есть лицам, которые выполняют строительные или монтажные работы), а, скорее, в отношении измеренных и верифицированных сокращений выбросов, которые достигаются после ввода в эксплуатацию завершенной установки или объекта (например, участникам проекта за осуществление деятельности, которая непосредственно приводит к сокращению или удалению выбросов CO2). Теоретически, ССВ или ЕСО могут быть выданы в отношении простого оказания услуг, выполненных в принимающем государстве;11 однако неясно, когда, если вообще когда-либо, ССВ или ЕСО могут быть выданы в отношении поставки товаров или продукции, сбора страховых премий или страхования рисков.

21. В тех случаях, когда иностранное предприятие имеет законное право на выдачу ССВ или ЕСО в отношении деятельности, осуществляемой этим предприятием через постоянное представительство (как определено в соответствующем договоре) в государстве, где реализуется проект CDM или МП, необходимо будет определить, какой части предприятия ССВ и ЕСО будут считаться выданными. Хотя это потребует анализа всех соответствующих фактов, представляется, что в большинстве случаев ССВ и ЕСО будут отнесены к этому постоянному представительству, поскольку ССВ и ЕСО будут напрямую связаны с сокращением выбросов в принимающем государстве, являющимся результатом деятельности, осуществляемой через постоянное представительство (любые разногласия относительно того, какой части предприятия следует считать выданными ССВ и ЕСО, будут разрешаться в соответствии с правилами применимого договора). Регулирование ССВ и ЕСО, выданных постоянному представительству, будет осуществляться в соответствии с внутренним законодательством принимающего государства.

22. В такой ситуации может возникнуть временное несоответствие в признании R (25) дохода в отношении ССВ и ЕСО, выданных постоянному представительству иностранного предприятия. Рассмотрим, например, случай, когда государство постоянного представительства признает доход в момент выдачи, в то время как государство головного офиса (т.е. государство резидентства иностранного предприятия) признает доход при отчуждении (или наоборот). Временные

несоответствия, однако, довольно распространены в случае налогообложения постоянных представительств и не должны приводить к двойному налогообложению, если только соответствующий договор не ограничивает обязательство государства головного офиса устранять двойное налогообложение. Кроме того, по практическим соображениям, представляется вероятным, что большинство государств примут решение не признавать доход в момент выдачи, а предпочтут дождаться отчуждения.

23. Дополнительный вопрос может возникнуть в отношении CCB и ECO, выданных постоянному представительству иностранного предприятия, когда государство постоянного представительства и государство головного офиса по-разному квалифицируют доход, полученный при выдаче, или, в случае временного несоответствия, когда характер дохода, полученного при выдаче (в одном из двух государств), отличается от характера прироста, полученного при отчуждении (в другом государстве). Различия в квалификации дохода обсуждаются ниже (см. раздел ниже, посвященный возможным разногласиям относительно надлежащего договорного регулирования).

24. Как отмечалось выше, действующие международные правила предусматривают лишь базовые требования к проектам CDM и МП. В частности, эти правила не требуют использования конкретных юридических структур для осуществления проектов CDM и МП. CCB и ECO выдаются участникам проекта, юридическим лицам12, которые были надлежащим образом уполномочены своим государством резидентства (которое должно быть стороной Киотского протокола), в отношении верифицированных сокращений выбросов от проектов CDM и МП, которые были надлежащим образом уполномочены принимающим государством проекта. То, как CCB или ECO, сгенерированные конкретным проектом, распределяются между различными участниками проекта, определяется внутренним законодательством принимающего государства и договорными соглашениями между участниками проекта. Например, в зависимости от фактов и обстоятельств и внутреннего законодательства принимающего государства, эти договорные соглашения могут привести к возникновению отдельного предприятия в форме товарищества, осуществляемого участниками проекта.13 В этом сценарии, если товарищество рассматривалось бы как фискально прозрачная структура в соответствии с налоговым законодательством принимающего государства, а CCB или ECO, сгенерированные проектом, были бы отнесены к постоянному представительству этого товарищества, каждый участник проекта, являющийся партнером этого товарищества, считался бы имеющим постоянное представительство для целей налогообложения своей доли прибыли от предпринимательской деятельности, получаемой товариществом.

25. Напротив, если договорные соглашения между участниками проекта не приводят к возникновению отдельного предприятия – например, когда каждый R (25) участник проекта осуществляет отдельную деятельность в рамках проекта без совместной коммерческой деятельности или распределения прибыли – необходимо будет изучить ситуацию каждого участника проекта, чтобы определить, получает ли он прибыль от предпринимательской деятельности от проекта и, если это так, имеет ли он постоянное представительство в принимающем государстве, которому должны быть отнесены CCB или ECO, сгенерированные проектом. Для некоторых участников проекта доход, который государство может считать возникающим при выдаче CCB или ECO, может не составлять прибыль от предпринимательской деятельности для целей статьи 7. Это может быть, например, в случае участника проекта, такого как некоммерческая организация или структура (entity), которая не считается осуществляющей предпринимательскую деятельность для целей статьи 7. В таких случаях статья 21 будет применяться к любому доходу, который государство может считать возникающим у данного участника проекта при выдаче CCB или ECO, с учетом возможного применения статьи 6 (Доходы от недвижимого имущества) или статьи 8 (Морской, внутренний водный и воздушный транспорт), что обсуждается ниже.

26. Поскольку положения статей 6 и 8 имеют приоритет над положениями статей 7 и 21,14 эти положения будут применяться к любому доходу, признанному у участника проекта-нерезидента в момент выдачи CCB и ECO, в той степени, в которой такой доход может быть рассмотрен как доход от недвижимого имущества (включая доходы от сельского или лесного хозяйства) (статья 6) или прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках или прибыль от эксплуатации судов, используемых для перевозок по внутренним водным путям (статья 8). Возможное применение этих двух статей далее обсуждается в следующем разделе,

посвященном более вероятному сценарию дохода, который признается в момент отчуждения разрешений/кредитов на выбросы.

27. Как отмечалось выше, распределение ССВ и ЕСО, генерируемых проектами CDM и МП, будет определяться договорными соглашениями между участниками проекта (с учетом любых ограничений, если таковые имеются, налагаемых внутренним законодательством принимающего государства). Как следствие, статья 9 (Ассоциированные предприятия) может применяться в отношении любой прибыли, возникающей от распределения ССВ и ЕСО в соответствии с такими соглашениями, если участники проекта являются ассоциированными предприятиями по смыслу статьи 9, и эти договорные соглашения отличаются от тех, которые были бы заключены между независимыми предприятиями. Такие вопросы трансфертного ценообразования не являются уникальными для проектов CDM и МП – они возникли бы в контексте любого договорного соглашения, в соответствии с которым ассоциированные предприятия совместно вносят вклад в экономическую деятельность и распределяют полученную от нее стоимость, – и поэтому они не рассматриваются в данном отчете.15

C. Торговля разрешениями/кредитами на выбросы

28. Типичный вопрос налоговых конвенций, который был бы связан с торговлей R (25) разрешениями/кредитами на выбросы, — это режим налогообложения дохода от отчуждения таких разрешений/кредитов резидентом Договаривающегося государства.16 Как объясняется ниже, любой доход или прирост от отчуждения имущества, которое включает разрешения/кредиты на выбросы, подпадает под действие либо статьи 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности), статьи 8 (Морской, внутренний водный и воздушный транспорт), либо статьи 13 (Прирост капитала) Модельной конвенции ОЭСР. Кроме того, в случае сельскохозяйственных и лесохозяйственных предприятий такой доход может подпадать под действие статьи 6 (Доходы от недвижимого имущества). Хотя теоретически можно задаться вопросом, может ли доход быть получен от сдачи в аренду или лицензирования разрешений/кредитов на выбросы,17 что подняло бы вопросы по статье 6 и статье 12 (Роялти), разрешения/кредиты на выбросы предназначены как товары для потребления через их использование, в отличие от имущества или прав, которые могли бы быть сданы в аренду или лицензированы.

1. Статья 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности)

29. Разрешения/кредиты на выбросы прямо не регулируются Модельной конвенцией ОЭСР. Режим налогообложения дохода, полученного от отчуждения этих разрешений, как прибыли от предпринимательской деятельности или прироста капитала в соответствии с Модельной конвенцией ОЭСР, будет в некоторой степени зависеть от того, что внутреннее законодательство Договаривающегося государства считает предпринимательской деятельностью.

30. В этой связи следует подчеркнуть, что внутреннее налоговое законодательство большинства стран не содержит прямого положения в отношении разрешений на выбросы. Например, как признается в исследовании, проведенном в октябре 2010 г. для Европейской комиссии18 (отчет Copenhagen Economics), «общий и важный момент заключается в том, что зачастую не были приняты четкие и явные налоговые правила, в то время как прецедентное право также остается ограниченным в рамках ЕС». Директива, устанавливающая СТВ ЕС19, и связанное с ней Регламент Комиссии не содержат никаких указаний относительно прямого налогообложения разрешений на выбросы. Некоторые страны, такие как Новая Зеландия,20 предоставили конкретные руководящие указания по налоговому режиму разрешений на выбросы.

31. Многие страны, вероятно, сочли бы доход, полученный от отчуждения разрешений на выбросы, прибылью от предпринимательской деятельности в большинстве обстоятельств. Прибыль от предпринимательской деятельности — это термин, который не определен в Модельной конвенции ОЭСР, но который обычно считается включающим все виды дохода, полученного от ведения бизнеса, которые не регулируются специально другими положениями Модели (см. пункт 71 Комментария к статье 7).

32. В соответствии со статьей 7 Модельной конвенции ОЭСР прибыль от предпринимательской деятельности предприятия Договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только такая прибыль от предпринимательской деятельности не относится к постоянному представительству предприятия в другом Договаривающемся государстве.

Соответственно, в той степени, в которой доход от разрешений на выбросы R (25) считается прибылью от предпринимательской деятельности, охватываемой статьей 7, он будет облагаться налогом исключительно на основе резидентства, если только такой доход не относится к постоянному представительству в другом Договаривающемся государстве.

2. Статья 13 (Прирост капитала)

33. В зависимости от обстоятельств, внутреннее законодательство страны может рассматривать отчуждение разрешений/кредитов на выбросы как приводящее к приросту капитала, а не к прибыли от предпринимательской деятельности. Это может быть, например, в случаях, когда юрисдикция считает, что отчуждающее лицо не является предприятием, когда отчуждение не происходит в ходе ведения бизнеса, или когда юрисдикция классифицирует разрешения на выбросы как капитальные активы, а не как обычные бизнес-активы. В этих ситуациях результат обычно был бы идентичен результату по статье 7:21 прирост капитала облагался бы налогом на основе резидентства, за исключением случаев, когда разрешение на выбросы составляет часть делового имущества постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве. В соответствии с пунктом 2 статьи 13 прирост от отчуждения движимого имущества, составляющего часть делового имущества постоянного представительства, которое предприятие Договаривающегося государства имеет в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

34. Как объясняется в пункте 4 Комментария к статье 13, нет необходимости определять, возникают ли в таких случаях права налогообложения из статьи 7 или статьи 13, поскольку любые расхождения во мнениях по этому вопросу не будут иметь практических последствий.22

3. Статья 6 (Доходы от недвижимого имущества)

35. В соответствии с пунктом 1 статьи 13 прирост, получаемый резидентом Договаривающегося государства от отчуждения недвижимого имущества, указанного в статье 6 и расположенного в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом государстве. Если бы определенные разрешения/кредиты на выбросы подпадали под определение недвижимого имущества Модельной конвенции ОЭСР,24 либо на основе определения недвижимого имущества по внутреннему законодательству государства, либо на основе толкования фразы «имущество, являющееся принадлежностью недвижимого имущества», то государству, в котором эти разрешения на выбросы считались бы расположенными, было бы предоставлено право облагать налогом прирост, полученный нерезидентами от отчуждения этих разрешений, даже если эти разрешения не составляли часть делового имущества постоянного представительства, расположенного в этом государстве. Это, возможно, имело бы место, например, если бы в конкретной юрисдикции разрешения/кредиты на выбросы были юридически связаны с определенным местоположением, таким как фабрика или шахта, или другое месторождение природных ресурсов.

36. В таком случае государство резидентства, в соответствии со статьей 23 A или 23 B, было бы обязано предоставлять устранение двойного налогообложения в отношении такого налога, даже если по его собственному внутреннему законодательству разрешение не составляло бы R (25) недвижимого имущества. Однако потенциальная проблема могла бы возникнуть, если бы государство источника заняло позицию, что договорное определение недвижимого имущества применяется к разрешениям на выбросы (и позволяло ему облагать налогом), но государство резидентства не согласилось бы с этим. Например, два государства могли бы не согласиться в толковании фразы «имущество, являющееся принадлежностью недвижимого имущества». Такой спор по толкованию пункта 2 статьи 6 привел бы к тому, что одно из двух государств не облагало бы налогом в соответствии с положениями Конвенции.26 Такой спор мог бы быть разрешен в рамках процедуры взаимного согласования, предусмотренной в пункте 1 статьи 25, используя, при необходимости, арбитражное положение пункта 5 этой статьи.

37. Однако, как представляется, юридическая связь между разрешением/кредитом и конкретным местоположением могла бы существенно затруднить торговлю разрешением в многоюрисдикционном режиме (например, в СТВ ЕС). Применение такого правила внутреннего законодательства в многоюрисдикционном контексте потребовало бы некоторой формы отслеживания для определения источника дохода от продажи разрешения/кредита и ввело бы различие между разрешениями/кредитами, расположенными в соответствующей юрисдикции, и

всеми другими разрешениями/кредитами. Предположим, например, что проект CDM или МП осуществляется в каком-либо государстве, и в отношении этого проекта выдаются ССВ или ЕСО. В большинстве случаев статьи 7 и 13 позволят этому государству облагать налогом первое отчуждение ССВ и ЕСО либо потому, что предприятие, которое осуществило проект и получило ССВ или ЕСО, является резидентом этой страны, либо потому, что проект представляет собой постоянное представительство, к которому относятся ССВ или ЕСО. Однако, как только ССВ и ЕСО продаются резиденту другой страны, не имеющему связи с государством, в котором осуществляется проект, этому государству было бы трудно осуществлять какое-либо право налогообложения в отношении какой-либо прибыли от последующего отчуждения, на что оно имело бы право, если бы ССВ или ЕСО квалифицировались как недвижимое имущество в соответствии с внутренним законодательством этого государства. Это было бы особенно верно в случае многократных торговых операций с участием трейдеров из разных стран.

38. Если, тем не менее, государство будет настаивать на осуществлении прав по налогообложению в отношении этих последующих отчуждений, от него потребуется отслеживать соответствующие ЗСВ и ЕО через все их последующие отчуждения. Хотя такое отслеживание, безусловно, возможно, оно увеличит транзакционные издержки, связанные с торговлей. Кроме того, если разрешения/кредиты могут быть использованы (т.е. погашены) в нескольких юрисдикциях, связывание конкретных разрешений/кредитов с недвижимым имуществом в определенной юрисдикции будет означать, что разрешения/кредиты перестанут быть взаимозаменяемыми. Разрешения/кредиты, находящиеся в соответствующей юрисдикции – и, следовательно, при отчуждении подпадающие под действие внутреннего налогового режима этой юрисдикции в отношении недвижимого имущества согласно статье 6 – как правило, не будут существенно эквивалентны другим разрешениям/кредитам, учитывая вероятность существенно различных налоговых последствий при их отчуждении. Ожидается, что такое различное налогообложение R (25) повлияет на стоимость разрешений/кредитов, связанных с конкретным недвижимым имуществом, и, вероятно, негативно скажется на эффективности и ликвидности рынка. Более фундаментально, препятствия для торговли, которые возникли бы при рассмотрении разрешений/кредитов как недвижимого имущества, а не как взаимозаменяемого, подобного товару инструмента, были бы несовместимы с экономической теорией, лежащей в основе торговли выбросами, которая утверждает, что там, где возможна торговля

экстерналией и отсутствуют транзакционные издержки, ведение переговоров приведет к экономически эффективному результату (в данном случае – к достижению сокращения выбросов при наименьших общих затратах для общества).

39. Изучение налогового режима разрешений на выбросы в различных юрисдикциях не выявило ни одной юрисдикции, которая рассматривала бы разрешение на выбросы как недвижимое имущество. По этой причине данный анализ договорных последствий разрешений на выбросы, подпадающих под договорное определение недвижимого имущества, может быть более теоретическим, чем практическим, но включен для полноты изложения.

40. Однако анализ потенциального применения статьи 6 к прибыли или доходам от отчуждения разрешений/кредитов на выбросы не ограничивается вопросом о том, могут ли эти разрешения/кредиты составлять недвижимое имущество, как определено в пункте 2 этой Статьи. Другим вопросом является сфера применения отсылки к доходу от сельского и лесного хозяйства в пункте 1 статьи 6, который гласит следующее: Доход, полученный резидентом Договаривающегося государства от недвижимого имущества (включая доход от сельского или лесного хозяйства), расположенного в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом государстве.

41. Фразу «включая доход от сельского или лесного хозяйства» можно понимать как расширяющую сферу действия пункта 1 статьи 6, так что она охватывает не только доход, полученный от недвижимого имущества, как определено в пункте 2, но и любой доход от деятельности, представляющей собой сельское или лесное хозяйство.

42. Это означает, например, что, хотя собранный урожай или заготовленная древесина (в отличие от насаждений или растущей древесины) не будут составлять недвижимое имущество согласно внутреннему законодательству большинства (если не всех) стран, доход, полученный от их

продажи, будет подпадать под действие статьи 6 в случае предприятия, занимающегося сельским или лесным хозяйством, которое заготовило бы их, даже если бы было невозможно применить пункт 1 статьи 13 к древесине (или фруктам, или овощам), продаваемым посредниками.

43. В случае предприятий, занимающихся сельским и лесным хозяйством, таким образом, можно считать, что статья 6 применяется к доходу, полученному от торговли разрешениями/кредитами на выбросы, связанными с их сельскохозяйственной или лесной деятельностью, независимо от того, были ли эти разрешения/кредиты приобретены такими предприятиями непосредственно у выдающего органа или посредством рыночной торговли. Эта точка зрения будет основываться не на договорной квалификации разрешений/кредитов как недвижимого имущества, а скорее на договорной квалификации деятельности R (25) предприятия и на связи между разрешениями и этой деятельностью (как в случае с предприятиями, занимающимися международным судоходством и воздушным транспортом – см. пункты 45-48 ниже). Согласно этой точке зрения, доход, который предприятие, занимающееся сельским или лесным хозяйством, может получить от торговли разрешениями/кредитами на выбросы, может подпадать под действие пункта 1 статьи 6, если будет обнаружена адекватная

связь между этими разрешениями/кредитами и сельскохозяйственной или лесной деятельностью предприятия. Однако статья 6 не будет применяться к прибыли или доходам от последующей перепродажи этих разрешений/кредитов другими предприятиями, поскольку необходимая связь больше не будет существовать.

44. Этот вопрос будет иметь особое значение в отношении дохода от отчуждения ЗСВ и ЕО участниками проектов облесения и лесовозобновления.27 Участники таких проектов могли бы разумно рассматриваться как занимающиеся лесным хозяйством, с тем следствием, что доход от их продажи ЗСВ или ЕО, произведенных такими проектами, будет считаться подпадающим под действие статьи 6 (т.е. мог бы считаться доходом от сельского или лесного хозяйства).

4. Статья 8 (Морской, внутренний водный и воздушный транспорт) и пункт 3 статьи 13

45. Пункт 1 статьи 8 предусматривает, что прибыль от эксплуатации судов и воздушных судов в международных перевозках должна облагаться налогом только в том Договаривающемся государстве, в котором находится место эффективного управления предприятия. В соответствии с пунктом 2 статьи аналогичное правило предусмотрено для прибыли от эксплуатации судов, занятых во внутренних водных перевозках.28 Пункт 3 статьи 1329 распространяет это правило на доходы, полученные от отчуждения таких судов, воздушных судов и судов, а также движимого имущества, относящегося к их эксплуатации.

46. Эти правила представляют собой исключение из статьи 7. Таким образом, предприятие-нерезидент, занимающееся этой транспортной деятельностью, будет облагаться налогом на полученные от нее прибыль и доходы только в государстве его места эффективного управления,30 независимо от того, могут ли такие прибыль и доходы быть отнесены к постоянному представительству (ПП), расположенному в другом Государстве.

47. Безусловно, возможно, что предприятия, занимающиеся этой транспортной деятельностью, будут торговать разрешениями/кредитами на выбросы, необходимыми для эксплуатации их судов, воздушных судов или лодок.31 Если будет установлено, что разрешения/кредиты на выбросы, необходимые для таких операций или связанные с ними, квалифицируются как движимое имущество, относящееся к эксплуатации судов, воздушных судов и лодок для целей пункта 3 статьи 13, то доходы от отчуждения таких разрешений/кредитов будут облагаться налогом только в том Договаривающемся государстве, где находится место эффективного управления предприятия. Аналогичный результат (т.е. R (25) исключительное налогообложение в Государстве, где находится место эффективного управления предприятия) будет получен в той мере, в какой торговля разрешениями/кредитами на выбросы предприятием была непосредственно связана или являлась вспомогательной по отношению к его эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках или судов во внутренних водных перевозках.32

TAX TREATY ISSUES RELATED TO EMISSIONS PERMITS/CREDITS

48. Однако может возникнуть потенциальная трудность, если одно Государство сочтет, что доход или доходы от торговли разрешениями на выбросы подпадают под действие статьи 8 или пункта 3

статьи 13, в то время как другое Государство сочтет, что это не так. Такие редкие случаи, связанные с разногласием по фактам или толкованию договора, могут быть разрешены в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) с использованием арбитража, если это необходимо.

5. Статья 12 (Роялти)

49. Некоторые договоры включают определение роялти, которое охватывает платежи, ... полученные ... за использование или за право использования ... промышленного, коммерческого или научного оборудования. По-видимому, утверждалось, что поскольку эксплуатация определенного промышленного и коммерческого оборудования может приводить к выбросам парниковых газов, требующим разрешения, продавец такого разрешения на выбросы будет получать платеж за право использования соответствующего промышленного и коммерческого оборудования, и такой платеж, следовательно, может быть классифицирован как роялти.

50. Такое толкование фразы «платежи ... полученные ... за использование или за право использования ... промышленного, коммерческого или научного оборудования» представляется крайне несовместимым с любым общепринятым толкованием договоров, которые включают лизинг промышленного, коммерческого или научного оборудования в определение роялти. Платеж от покупателя разрешения на выбросы продавцу не является платежом за использование или за право использования какого-либо оборудования. Предметом рассмотрения при продаже разрешения на выбросы является само разрешение.

51. Пункт 8.2 Комментария к статье 12 Модели ОЭСР разъясняет, что статья 12 не охватывает сделки, в которых передается полное право собственности на имущество: Если платеж является встречным предоставлением за передачу полного права собственности на элемент имущества, упомянутый в определении, то платеж не является встречным предоставлением за использование или за право использования этого имущества и, следовательно, не может представлять собой роялти.

52. Как обсуждалось выше, не было выявлено сделок или видов деятельности, при которых разрешение на выбросы приносило бы доход, который квалифицировался бы как роялти (из статьи 12).

6. Статья 21 (Прочие доходы)

53. Доход или доходы, полученные от торговли (т.е. отчуждения) любым R (25) имуществом, будут охватываться статьями 7, 8 или 13 (или статьей 6 в случае предприятия, занимающегося сельским или лесным хозяйством). Ввиду остаточного характера пункта 5 статьи 13, который охватывает доходы от отчуждения любого имущества, кроме упомянутого в пунктах 1, 2, 3 и 4, статья 21 никогда не должна применяться к прибыли от торговли разрешениями/кредитами или от торговли любым имуществом, хотя она могла бы применяться к доходу, признанному в момент выдачи разрешений/кредитов на выбросы (как объяснено в пункте 25 выше). Хотя статья 21 потенциально могла бы применяться в отношении дохода (помимо дохода от торговли), возникающего в связи с определенными производными сделками, используемыми, например, для хеджирования рисков, связанных с обязательством по погашению разрешений/кредитов на выбросы по окончании периода соблюдения, такие сделки не ограничиваются разрешениями/кредитами на выбросы и строго говоря, не представляют собой торговлю этими разрешениями/кредитами.

OECD MODEL CONVENTION

7. Возможные разногласия относительно надлежащего договорного режима

54. Как объяснено выше, в той мере, в какой правила статей 7 и 13 приводят к идентичным результатам (исключительное налогообложение в государстве резидентства, если только разрешение на выбросы фактически не связано с постоянным представительством (ПП) в другом Государстве), никаких трудностей не возникнет, если одно из Договаривающихся государств применяет одну из этих Статей, а другое Государство применяет другую.

55. Однако в редких случаях могут возникнуть потенциальные трудности, если одно Государство сочтет, что доход или доходы от торговли разрешениями на выбросы подпадают под действие пункта 1 статьи 13 (поскольку разрешения на выбросы составляют недвижимое имущество), а другое Государство не согласится, или если одно Государство сочтет, что такие доход или доходы подпадают под действие статьи 8 или пункта 3 статьи 13, в то время как другое Государство

сочтет, что они составляют прибыль или доходы, относящиеся к постоянному представительству (ПП), расположенному в нем.

56. Как уже объяснялось, у Государств могут возникнуть такие разногласия из-за различий во мнениях относительно соответствующих фактов или толкования соответствующих положений договора. Такие редкие случаи затем должны быть разрешены в рамках процедуры взаимного согласования (MAP) с использованием арбитража, если это необходимо.

57. Однако эти разногласия следует отличать от того, что Комментарий к статьям 23 A и 23 B называет коллизиями квалификации. Расхождения в значении недвижимого имущества во внутреннем законодательстве двух Договаривающихся государств действительно могут привести к коллизии квалификации. Пункты 32.1 – 32.7 Комментария к статьям 23 A и 23 B содержат руководство о том, как должно предоставляться устранение двойного налогообложения в соответствии с Моделью ОЭСР в случаях коллизий квалификации. В общих чертах, анализ в соответствии с этими пунктами начинается с характера элемента дохода согласно R (25) внутреннему законодательству государства источника. Если Модель ОЭСР разрешает государству источника облагать налогом доход, квалифицированный таким образом (т.е. налогообложение государством источника соответствует положениям настоящей Конвенции), государство резидентства обязано в соответствии со статьей 23 устранить любое двойное налогообложение такого дохода, даже если государство резидентства квалифицирует доход иначе согласно своему внутреннему законодательству и, таким образом, применяло бы другую статью Модели к доходу.

TAX TREATY ISSUES RELATED TO EMISSIONS PERMITS/CREDITS

58. Однако, как уже упоминалось, представляется крайне маловероятным, что разрешения/кредиты на выбросы будут составлять недвижимое имущество для целей договора, что является единственным потенциальным конфликтом квалификации, который до сих пор был предложен в отношении разрешений/кредитов на выбросы.

3. ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В КОММЕНТАРИЙ

59. Предлагается разъяснить договорный налоговый режим дохода от выдачи и торговли разрешениями/кредитами на выбросы путем добавления следующих пунктов в Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР: Добавить следующий пункт 75.1 в Комментарий к статье 7: 75.1 Программы торговли выбросами были внедрены в ряде стран как часть международной стратегии по борьбе с глобальным потеплением. В рамках таких программ могут потребоваться разрешения на выбросы для осуществления определенных видов экономической деятельности, которые генерируют парниковые газы, и могут быть признаны кредиты, выданные в отношении проектов по сокращению или удалению выбросов в других странах. Учитывая многонациональный характер определенных программ торговли выбросами (таких как Система торговли выбросами Европейского Союза), эти программы представляют особые вопросы в рамках Модельной налоговой конвенции, наиболее заметным из которых является режим налогообложения дохода от выдачи и торговли разрешениями и кредитами на выбросы. Эти вопросы рассматриваются в докладе Комитета «Вопросы налоговых договоров, связанные с разрешениями/кредитами на выбросы». Как объясняется в этом докладе, доход, полученный от выдачи или торговли разрешениями и кредитами на выбросы, как правило, подпадает под действие статьи 7 и статьи 13. Однако при определенных обстоятельствах такой доход может подпадать под действие статей 6, 8 или 21 (см. пункт 2.1 Комментария к статье 6 и пункт 14.1 Комментария к статье 8). Добавить следующий пункт 2.1 в Комментарий к статье 6: 2.1 Фраза «включая доход от сельского или лесного хозяйства» в пункте 1 расширяет сферу действия статьи 6, включая не только доход, полученный от недвижимого имущества, как определено в пункте 2, но и доход от деятельности, представляющей собой сельское или лесное хозяйство. Доход от сельского и лесного хозяйства включает не только доход, который предприятие, занимающееся сельским или лесным хозяйством, получает от продажи своей сельскохозяйственной и лесной продукции, но также доход, который является неотъемлемой частью осуществления R (25) сельскохозяйственной или лесной деятельности, — например, доход, полученный от приобретения или торговли разрешениями на выбросы (характер этих разрешений объясняется в пункте 75.1 Комментария к статье 7), когда такое приобретение или торговля является неотъемлемой частью осуществления сельскохозяйственной или лесной деятельности, например, когда разрешения приобретаются для осуществления этой деятельности или когда разрешения, приобретенные для этой цели, впоследствии продаются, когда становится понятно, что они не

понадобятся. Добавить следующий пункт 14.1 в Комментарий к статье 8: 14.1 Предприятия, занимающиеся эксплуатацией судов или воздушных судов в международных перевозках, могут быть обязаны приобретать и использовать разрешения и кредиты на выбросы для этой цели (характер этих разрешений и кредитов объясняется в пункте 75.1 Комментария к статье 7). Пункт 1 применяется к доходу, полученному такими предприятиями в отношении таких разрешений и кредитов, когда такой доход является неотъемлемой частью осуществления деятельности по эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках, например, когда разрешения приобретаются для цели эксплуатации судов или воздушных судов или когда разрешения, приобретенные для этой цели, впоследствии продаются, когда становится понятно, что они не понадобятся. Заменить пункт 16.1 Комментария к статье 8 следующим: 16.1 Пункты 4 – 14.114 выше содержат руководство относительно прибыли, которая может считаться полученной от эксплуатации судов или воздушных судов в международных перевозках. Принципы и примеры, включенные в эти пункты, применимы с необходимыми адаптациями для целей определения того, какая прибыль может считаться полученной от эксплуатации судов, занятых во внутренних водных перевозках. Заменить пункт 24 Комментария к статье 13 следующим:

24. Пункт 2 касается движимого имущества, составляющего часть коммерческого имущества постоянного представительства (ПП) предприятия. Термин «движимое имущество» означает все имущество, кроме недвижимого имущества, которое рассматривается в пункте 1. Он включает также нематериальное имущество, такое как гудвил, лицензии, разрешения на выбросы и т.д. Доходы от отчуждения таких активов могут облагаться налогом в государстве, в котором расположено постоянное представительство (ПП), что соответствует правилам для прибыли от предпринимательской деятельности (статья 7).

Примечания

1. Например, в Системе торговли выбросами Европейского Союза (EU ETS) каждая единица квоты ЕС представляет одну метрическую тонну CO2.

2. Доступно по адресу: http://unfccc.int/essential_background/convention/background/items/ R (25) 2853.php.

3. Доступно по адресу: http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf.

4. См. http://unfccc.int/essential_background/kyoto_protocol/items/6034.php. Статус ратификации Киотского протокола см. по адресу http://unfccc.int/kyoto_protocol/status_of_ratification/items/2613.php.

НАЛОГОВЫЕ ДОГОВОРЫ: ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ РАЗРЕШЕНИЙ/КРЕДИТОВ НА ВЫБРОСЫ

5. Страны Приложения I – это страны, указанные в Приложении I к РКИК ООН, которые ратифицировали Киотский протокол. Эти страны: Австралия, Австрия, Беларусь, Бельгия, Болгария, Канада, Хорватия, Чешская Республика, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Италия, Япония, Латвия, Лихтенштейн, Литва, Люксембург, Мальта, Монако, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Российская Федерация, Словакия, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Турция, Украина и Соединенное Королевство. Беларусь, Мальта и Турция являются странами Приложения I, но не имеют целевых показателей выбросов согласно Киотскому протоколу. См. http://unfccc.int/kyoto_protocol/items/3145.php.

6. 23 развитые страны, включенные в Приложение II к РКИК ООН, – это страны, которые обязались предоставить финансовые ресурсы развивающимся странам для поддержки действий по изменению климата и покрытия расходов на адаптацию к его неблагоприятным последствиям. Странами Приложения II являются: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Исландия, Ирландия, Италия, Япония, Люксембург, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Португалия, Испания, Швеция, Швейцария, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты. Европейский Союз также включен в Приложение II.

7. Страна, не входящая в Приложение I, должна ратифицировать Киотский протокол и создать назначенный национальный орган (ДНО), являющийся органом, ответственным за авторизацию и утверждение проектов МЧР.

8. Преобразование ЕУО означает, что принимающая страна, которая выдает ССВ, должна сократить свои собственные ЕУО на соответствующую сумму. Например, предположим, что Стране А (принимающей стране проекта СВ) было выделено 100 ЕУО. Если Страна А выдает 10 ССВ участникам проекта СВ, она должна сократить количество своих ЕУО до 90. Преобразование гарантирует, что механизм СВ не увеличивает общий объем кредитов в системе.

9. См., например, Paul Curnow и Glenn Hodes (редакторы), Implementing CDM Projects: Guidebook to Host Country Legal Issues (август 2009 г.) (доступно по адресу: http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Supporting%20Your%20Business/Featured%20Services/bk_implementingcdmprojects_sep09.pdf).

10. Хотя страны, не входящие в Приложение I (т.е. страны, в которых могут осуществляться проекты МЧР), включают четыре страны-члена ОЭСР (Чили, Израиль, Корея и Мексика), по большей части они являются экономиками, не входящими в ОЭСР. Страны Приложения I (т.е. страны, в которых могут осуществляться проекты СВ) также включают ряд экономик, не входящих в ОЭСР: Беларусь, Болгарию, Хорватию, Латвию, Лихтенштейн, Литву, Монако, Румынию, Российскую Федерацию и Украину.

11. Вклад участника проекта в проект МЧР или СВ может представлять собой простое предоставление услуг (например, архитектурных, инженерных или проектных услуг, связанных с проектом, объектом или установкой). В этом случае анализ статьи 5, применяемый в отношении этого участника проекта, будет учитывать исключительно деятельность в принимающем государстве.

12. Определения, приведенные в соответствующем руководстве, предполагают, что участник проекта должен быть юридическим лицом. См., например, Глоссарий терминов МЧР (доступно по адресу: http://cdm.unfccc.int/Reference/Guidclarif/glos_CDM.pdf) и Глоссарий терминов совместного осуществления (доступно по адресу: http://ji.unfccc.int/Ref/Documents/Glossary_JI_terms.pdf). R (25)

13. Если проект МЧР или СВ представляет собой отдельное предприятие, ССВ или ЕУО, генерируемые проектом, представляют собой прибыль от предпринимательской деятельности этого предприятия.

14. См. пункт 4 статьи 7 и ссылку на доход, не рассматриваемый в предыдущих статьях настоящей Конвенции, в пункте 1 статьи 21.

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

15. Вопросы, касающиеся статьи 9, которые могут возникнуть при торговле разрешениями/кредитами на выбросы, также не рассматриваются в настоящем отчете.

16. Участники рынков разрешений/кредитов на выбросы включают трейдеров, дилеров и других маркетмейкеров. Хотя трейдеры и дилеры не рассматриваются специально, обсуждаемый в настоящем отчете режим налогообложения в соответствии с налоговыми договорами дохода от торговли разрешениями/кредитами на выбросы применяется ко всем налогоплательщикам.

17. Как отмечалось выше, пока не выявлены сделки или виды деятельности, в которых разрешения/кредиты на выбросы выдавались бы по лицензии, сдавались в аренду или приносили доход, который квалифицировался бы как роялти согласно статье 12.

18. Доступно по адресу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ets-report.pdf.

19. Директива 2003/87/ЕС Европейского парламента и Совета от 13 октября 2003 г. Директива и документы о ее изменении доступны на веб-сайте Европейской комиссии по адресу: http://ec.europa.eu/dgs/clima/acquis/index_en.htm.

20. См., например, описание Закона об изменении политики в области изменения климата (торговля выбросами) 2008 года на веб-сайте Налоговой службы Новой Зеландии (доступно по адресу: http://www.ird.govt.nz/technical-tax/legislation/2008/2008-85/leg-2008-85-climate-change.html). См. также Публичное разъяснение BR Pub 08/03 (доступно по адресу: http://www.ird.govt.nz/technical-tax/public-rulings/2008/public-ruling-2008-0803.html).

21. Если только, как обсуждается ниже, разрешения на выбросы не были квалифицированы как недвижимое имущество или как движимое имущество, относящееся к эксплуатации судов или воздушных судов или барж, осуществляющих перевозки по внутренним водным путям, или доход

от отчуждения разрешений на выбросы не рассматривался как доход от сельского или лесного хозяйства.

22. Пункт 4 Комментария к статье 13 содержит следующие общие замечания относительно взаимосвязи между статьей 7 и статьей 13:

23. Как правило, право на налогообложение прироста капитала от имущества определенного вида предоставляется государству, которое согласно Конвенции имеет право облагать налогом как имущество, так и доход, полученный от него. Право на налогообложение прибыли от отчуждения актива предприятия должно быть предоставлено тому же государству независимо от того, является ли такая прибыль приростом капитала или прибылью от предпринимательской деятельности. Соответственно, не проводится никакого различия между приростом капитала и коммерческой прибылью, и нет необходимости в специальных положениях о том, должна ли применяться статья о приросте капитала или статья 7 о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности. Однако внутреннему законодательству налогооблагающего государства предоставляется решать, должен ли взиматься налог на прирост капитала или налог на обычный доход. Конвенция не предрешает этот вопрос.

24. Пункт 2 статьи 6 Модельной конвенции ОЭСР предусматривает:

25. Термин «недвижимое имущество» имеет значение, которое оно имеет согласно законодательству Договаривающегося государства, в котором находится данное имущество. Этот термин в любом случае включает имущество, являющееся принадлежностью недвижимого имущества, живой скот и оборудование, используемые в сельском и лесном хозяйстве, права, к которым применяются положения общего законодательства, касающиеся земельной собственности, узуфрукт недвижимого имущества и права на переменные или фиксированные платежи в качестве возмещения за разработку или право на разработку месторождений полезных ископаемых, источников и других природных ресурсов; морские, речные и воздушные суда не рассматриваются в качестве недвижимого имущества. R (25)

26. Либо толкование государства источника будет верным, и другое государство должно будет предоставить устранение двойного налогообложения, либо толкование другого государства будет верным, и государство источника не будет иметь права облагать налогом.

27. Механизмы МЧР и СВ предусматривают проекты ЗИЗЛХ (землепользование, изменение землепользования и лесное хозяйство). Однако следует отметить, что СхТВ ЕС не допускает использования определенных кредитов ЗИЗЛХ. См. Вопросы и ответы по пересмотренной Системе торговли выбросами ЕС (доступно по адресу: http://ec.europa.eu/clima/policies/ets/faq_en.htm).

28. Прибыль от эксплуатации судов, осуществляющих перевозки по внутренним водным путям, облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.

29. Прирост от отчуждения морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, судов, осуществляющих перевозки по внутренним водным путям, или движимого имущества, относящегося к эксплуатации таких морских, воздушных или речных судов, облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, в котором расположено место эффективного управления предприятия.

30. Как упомянуто в пункте 2 Комментария к статье 8, некоторые Государства предпочитают ссылаться на государство резидентства предприятия.

31. Авиационный сектор будет охвачен СхТВ ЕС с 2012 года. Информация о включении авиационного сектора в СхТВ ЕС доступна на веб-сайте Европейской комиссии по адресу: http://ec.europa.eu/clima/policies/transport/aviation/index_en.htm.

32. См. пункты 4–14 Комментария к статье 8.

R (25)

Вопросы, касающиеся статьи 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (принято Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР 26 июня 2014 г.)

Содержание

Введение ..... **R(26)-2**
Часть 1 Замечания, не относящиеся конкретно к предложениям ..... **R(26)-2**
1. Предложение об исключении статьи 17 ..... **R(26)-2**
2. Предложение о существенном изменении статьи 17 ..... **R(26)-3**
3. Предложение о неприменении статьи 17 к артистам, находящимся в найме ..... **R(26)-5**
4. Замечания, согласно которым многие артисты получают небольшие доходы ..... **R(26)-6**
5. Предложение о том, что договоры не устраняют двойного налогообложения, если Государства не договариваются. R(26)-6
6. Особые вопросы для театральных продюсеров ..... **R(26)-6**
7. Прочие замечания, не относящиеся конкретно к предложениям, включенным в проект для обсуждения ..... **R(26)-6**
Часть 2 Предложения, включенные в проект для обсуждения от апреля 2010 г ..... **R(26)-7**
1. Кто такой артист или спортсмен? ..... **R(26)-7**
2. Применение статьи 17 к призовым выплатам за гонки ..... **R(26)-9**
3. Что представляют собой личные виды деятельности артиста или спортсмена как таковые? ..... **R(26)-10**
Деятельность моделей и публичных ораторов ..... **R(26)-10**
Подготовительная и тренировочная деятельность ..... **R(26)-12**
Деятельность продюсеров и промоутеров и необходимость устранения двойного налогообложения ..... **R(26)-14**
Альтернативное положение для членов спортивной команды ..... **R(26)-15**
4. Правила определения источника и распределения для деятельности, осуществляемой в различных странах ..... **R(26)-16**
5. Особые категории платежей ..... **R(26)-19**
Платежи за мерчандайзинг и призы и награды ..... **R(26)-19**
Платежи за вещание ..... **R(26)-22**
Платежи за права на изображение. . . . . R(26)-23 R (26)
Приложение – Сводная версия комментария к статье 17 ..... **R(26)-25**
Примечания ..... **R(26)-36**
МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

ВВЕДЕНИЕ

1. Согласно статье 17 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, Государство, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, не являющегося резидентом, может облагать налогом доход, получаемый от этой деятельности. Этот режим отличается от применимого к доходу, получаемому от других видов деятельности, что делает необходимым определение таких вопросов, как: кто является артистом или спортсменом, что представляют собой личные виды деятельности артиста или спортсмена как таковые, и каковы правила определения источника и распределения для деятельности, осуществляемой в различных странах.

2. 23 апреля 2010 г. Комитет по налоговым вопросам ОЭСР опубликовал проект для обсуждения 1, посвященный этим и другим вопросам, связанным с применением статьи 17, который был подготовлен подгруппой Рабочей группы 1 по налоговым конвенциям и связанным вопросам. Этот публичный проект для обсуждения включал предложения по дополнениям и изменениям в Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, являющиеся результатом работы этой подгруппы.

3. Комментарии к проекту для обсуждения были получены от 11 организаций и частных лиц. Комитет, через свою Рабочую группу 1, рассмотрел предложения, включенные в проект для

обсуждения, в свете этих комментариев. Настоящий отчет является результатом этой последующей работы.

4. Значительная часть полученных комментариев не относилась напрямую к предложениям, включенным в проект для обсуждения; эти комментарии рассматриваются в Части 1 отчета. Часть 2 отчета включает конкретные предложения по изменениям в Комментарии, которые были включены в проект для обсуждения, с поправками, внесенными в свете полученных комментариев, а также резюме соответствующих комментариев и ответа Комитета. Приложение 1 включает сводную версию статьи 17 и Комментария к ней, которая содержит все изменения, предложенные в настоящем отчете.

ЧАСТЬ 1 – ЗАМЕЧАНИЯ, НЕ ОТНОСЯЩИЕСЯ КОНКРЕТНО К ПРЕДЛОЖЕНИЯМ

1. Предложение об исключении статьи 17

5. Комитет сначала обсудил предложение, содержащееся в некоторых из полученных комментариев, о том, что статья 17 должна быть исключена и, следовательно, никакое конкретное правило не должно применяться к доходу, получаемому от деятельности артистов и спортсменов. Делегат от Нидерландов объяснил причины, по которым его страна решила освободить иностранных спортсменов от налогообложения у источника. Однако подавляющее большинство делегатов поддержало мнение о том, что статья 17 должна быть сохранена. В ходе обсуждения было отмечено, что не следует предполагать налогообложение по резидентству, учитывая трудности получения соответствующей информации, что статья 17 позволяет облагать налогом ряд лиц с высоким доходом, которые могут легко переместить свое резидентство в юрисдикции с низким налогообложением, и что налогообложение у источника дохода, охватываемого статьей, может быть администрировано относительно легко. R (26)

2. Предложение о существенном изменении статьи 17

6. Комитет также обсудил ряд комментариев, которые включали предложения о существенных изменениях в статью 17. Обсуждения были сосредоточены на предложении включить правило *de minimis*, согласно которому лица с низким доходом будут освобождены от применения статьи 17. Было отмечено, что такое правило включено во многие налоговые договоры, заключенные Соединенными Штатами.2

7. Комитет обсудил различные характеристики, которыми должно обладать такое правило de minimis, и пришел к следующим выводам:

– Хотя возможны различные варианты определения пороговой суммы, ниже которой Статья 17 не будет применяться, в идеале правило должно избегать ссылки на валюту одного из двух Государств и должно предусматривать сумму, которая остается относительно постоянной по стоимости независимо от колебаний валютных курсов. Поэтому было решено ссылаться на специальные права заимствования МВФ (СДР), которые основаны на корзине валют, периодически пересматриваемой (см. http://www.imf.org/external/np/exr/facts/sdr.htm) и легко конвертируемой в большинство конвертируемых валют.

– Для простоты администрирования выбранный подход должен предусматривать постоянную сумму для каждого налогового года, и эта сумма должна быть известна в начале года. По этой причине было решено, что правило будет указывать, что согласованная сумма должна быть конвертирована в валюту каждого Договаривающегося государства в начале каждого налогового года этого Государства. Также было согласовано, что пороговая сумма должна будет периодически обновляться.

– Правило не будет препятствовать Договаривающимся государствам взимать налог в момент получения соответствующего дохода и возвращать его после окончания года, как только будет установлено, что пороговая сумма не была превышена.

– Исключение de minimis должно применяться только в отношении пункта 1. Применение правила в отношении структур (entities), охватываемых пунктом 2, вероятно, приведет к фрагментации контрактов между множеством связанных структур (entities) с целью многократного получения выгоды от этого исключения. R (26)

– Правило должно только ограничивать дополнительное право на налогообложение, предоставляемое Статьей 17, и не должно влиять на права на налогообложение у источника,

которые иным образом доступны в соответствии со Статьями 7 и 15. Следовательно, оно не должно препятствовать налогообложению в той мере, в какой артист имеет постоянное представительство (ПП) в государстве источника или присутствует в другом Государстве более 183 дней (или работает у работодателя, который является резидентом этого Государства или имеет постоянное представительство (ПП) в этом Государстве).

OECD MODEL CONVENTION

8. После обсуждения Комитет согласился с тем, что Комментарий к Статье 17 должен включать следующее альтернативное положение (и пояснения к нему), которое страны, желающие это сделать, могли бы включать в свои двусторонние договоры: Добавить следующие пункты 10.1–10.4 в Комментарий к Статье 17: 10.1 Некоторые Государства могут также считать, что было бы нецелесообразно применять Статью 17 к артисту-спортсмену, не являющемуся резидентом, который в противном случае не облагался бы налогом в Договаривающемся государстве (например, в соответствии с положениями Статьи 7 или 15) и который в течение данного налогового года получает только небольшие суммы дохода от деятельности, осуществляемой в этом Государстве. Государства, желающие исключить такие ситуации из сферы применения Статьи 17, могут сделать это, используя альтернативную версию пункта 1, сформулированную следующим образом: Несмотря на положения Статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыканта, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве, за исключением случаев, когда валовая сумма такого дохода, получаемого этим резидентом от этой деятельности, осуществляемой в течение налогового года другого Договаривающегося государства, не превышает сумму, эквивалентную [15 000 специальных прав заимствования МВФ], выраженную в валюте этого другого Государства на начало этого налогового года, или любую другую сумму, согласованную компетентными органами до и в отношении этого налогового года. 10.2 Сумма, упомянутая в вышеуказанном положении, является чисто иллюстративной. Ссылка на «специальные права заимствования МВФ» позволяет избежать ссылки на валюту одного из двух Договаривающихся государств и призвана обеспечить сумму, которая остается относительно постоянной по стоимости независимо от колебаний валютных курсов в каждом Государстве (специальные права заимствования МВФ (СДР) основаны на корзине валют, периодически пересматриваемой, и легко выражаются в большинстве конвертируемых валют). Также, для простоты администрирования, предлагаемое положение предусматривает, что лимит, применимый в Государстве для данного налогового года, представляет собой сумму, конвертированную в валюту этого Государства в начале этого года. Предлагаемое положение также позволяет компетентным органам R (26) изменить сумму, когда они считают это уместным; однако вместо принятия статической суммы некоторые Государства могут предпочесть принять объективный механизм, который позволил бы периодические изменения (это можно было бы сделать, например, путем замены суммы формулой, такой как «50 процентов от среднего ВВП на душу населения для стран ОЭСР, как определено ОЭСР»).

ISSUES RELATED TO ARTICLE 17 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION

10.3 Предлагаемое положение не будет препятствовать Договаривающимся государствам взимать налог в момент получения соответствующего дохода и возвращать его после окончания года, как только будет установлено, что минимальная сумма не была превышена. 10.4 Предлагаемое положение применяется только в отношении пункта 1 (применение правила в отношении других лиц, охватываемых пунктом 2, могло бы стимулировать фрагментацию контрактов между множеством связанных структур (entities) с целью многократного получения выгоды от исключения). Кроме того, это положение лишь ограничивает дополнительное право на налогообложение, признаваемое Статьей 17, и не влияет на права на налогообложение у источника, которые иным образом доступны в соответствии со Статьями 7 и 15. Следовательно, оно не будет препятствовать налогообложению в той мере, в какой артист имеет постоянное представительство (ПП) в государстве источника или присутствует в этом Государстве более 183 дней (или работает у работодателя, который является резидентом этого Государства или имеет постоянное представительство (ПП) в этом Государстве).

3. Предложение о том, что Статья 17 не должна применяться к артистам, работающим по найму

9. Комитет рассмотрел предложение, содержавшееся в одном из комментариев, о том, что артисты, работающие по найму, должны быть исключены из сферы применения Статьи 17. Было возражено, что исключение всех сотрудников позволит артисту создать «звездную компанию» (star-company), которая будет выступать в качестве его/ее работодателя, чтобы избежать применения Статьи 17. Это привело к обсуждению того, как можно было бы разработать положение об освобождении от налога сотрудников групп и оркестров, которые были независимы от этих групп и оркестров, либо путем исключения ситуаций, когда исполнитель участвовал в прибылях группы/оркестра, либо, на основе механизма, предложенного в Модели США3, для обеспечения того, чтобы применение этого пункта было ограничено «звездными компаниями», путем исключения ситуаций, когда организатор мероприятия мог назначать отдельных исполнителей. Однако после дальнейшего обсуждения Комитет пришел к выводу, что было бы нецелесообразно расширять сферу действия факультативного положения, предложенного в пункте 14.1 для сотрудников иностранных спортивных команд, и было решено, что включение правила de minimis, как обсуждалось ранее, значительно сузит масштабы проблемы налогообложения сотрудников.

4. Комментарии, согласно которым многие артисты получают небольшие суммы дохода, и непризнание расходов приводит к чрезмерному налогообложению

10. Комитет пришел к выводу, что пункт 10 Комментария к Статье 17 уже затрагивает обеспокоенность, выраженную в некоторых комментариях, о том, что многие артисты получают небольшие суммы дохода и что непризнание расходов может привести к чрезмерному налогообложению. Было также отмечено, что предложение относительно правила de minimis косвенно решит такие вопросы. Также было предложено, что налогообложение на валовой основе, но по низкой ставке, часто будет более выгодным, чем разрешение вычета расходов, но налогообложение чистого дохода по высокой ставке.

5. Предложение о том, что договоры не устраняют двойное налогообложение, если Государства не согласны с толкованием Статьи 17

11. В некоторых комментариях подчеркивалась необходимость общего толкования Статьи 17, отмечалось, что расхождения во мнениях между Государствами могут привести к неустраненному двойному налогообложению. Комитет отметил, что различия в толковании были одной из причин, по которым он предпринял работу, направленную на разъяснение того, как Статья 17 должна толковаться и применяться.

6. Особые вопросы для театральных продюсеров (некоммерческие компании не должны облагаться налогом, а часть дохода артистов, не связанная с выступлением, не должна охватываться Статьей 17)

12. Комитет обсудил ряд комментариев, в которых предполагалось, что некоммерческие компании не должны облагаться налогом, а часть дохода артистов, не связанная с выступлением, не должна охватываться Статьей 17. Эти комментарии, казалось, основывались на неправильном понимании характера обязательства по удержанию налога у источника, налагаемого на театральную компанию; они также, по-видимому, основывались на неправильном понимании Статьи 17(2) в той мере, в какой они предполагали, что иностранный коммерческий театральный продюсер не будет облагаться налогом на свои доходы, что противоречит толкованию, изложенному в подпункте 11 b) Комментария.

7. Другие комментарии, не относящиеся конкретно к предложениям, включенным в проект для обсуждения

13. Различные другие комментарии предполагали, что административные процедуры, применимые к налогообложению артистов и спортсменов, слишком R (26) обременительны, что проценты должны выплачиваться по возвратам излишне уплаченных налогов, что налог должен уплачиваться на предполагаемой чистой основе, что страны не должны взимать налог в соответствии с национальным законодательством, если договор приводит к отсутствию налога к уплате, что должны быть рассмотрены вопросы, связанные с налогами у источника и устранением двойного налогообложения,

что пункты 5 и 6 Комментария должны быть уточнены и что основная цель Статьи 17 должна быть лучше сформулирована.

14. Комитет пришел к выводу, что эти комментарии либо касались того, каким образом отдельные страны осуществляли права на налогообложение, выделенные Статьей 17, что являлось вопросом внутреннего законодательства, либо отражали теоретические опасения, которые не требовали рассмотрения.

ЧАСТЬ 2 – ПРЕДЛОЖЕНИЯ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ В АПРЕЛЕ 2010 ГОДА, И КОММЕНТАРИИ, НАПРЯМУЮ ОТНОСЯЩИЕСЯ К ЭТИМ ПРЕДЛОЖЕНИЯМ

1. Кто такой артист или спортсмен?

15. Проект для обсуждения включал предложение о новом пункте 9.1, направленном на уточнение, являются ли определенные лица артистами или спортсменами, чтобы подпадать под действие Статьи 17.

16. Было получено несколько комментариев по предлагаемому новому пункту. Один комментатор возразил против включения единовременных выплат (например, когда любитель получает приз за участие в одном спортивном мероприятии). Комитет не согласился с мнением, выраженным в этих комментариях, поскольку общий принцип Статьи 17 заключался в том, что права на налогообложение основывались на характере деятельности, и введение различия между профессионалами и любителями усложнило бы ситуацию; он также не согласился с предположением, что любое различие в национальном законодательстве между капитальным или доходным характером платежа будет иметь отношение для целей Статьи 17.

17. Тот же комментатор предположил, что пример репортера не относится к данному пункту. Однако Комитет посчитал, что этот пример является полезным уточнением того, кто не охватывается Статьей 17, особенно в отношении примера бывшего или травмированного спортсмена, комментирующего спортивное событие. Необходимость такого уточнения демонстрируется другим комментарием, согласно которому, если спортсмен выступает в качестве комментатора спортивного события, полученный от этого доход должен охватываться Статьей 17, и что только профессиональный комментатор должен находиться вне сферы действия Статьи 17. Комитет не поддержал это толкование, поскольку Статья 17 относится к доходу, который артист или спортсмен получает от деятельности как таковой.

18. Наконец, один комментатор предположил, что различие между деятельностью, охватываемой Статьей 17, и той, которая не охватывается, должно быть уточнено путем изложения «необходимых объективных и субъективных элементов для различения между различными ситуациями, а также неисчерпывающего списка случаев, иллюстрирующих применение статьи». Однако Комитет не R (26)

был убежден, что определения «артист» и «спортивная деятельность», предложенные этим комментатором, были бы полезным дополнением к Комментарию, поскольку они, вероятно, породили бы дополнительные вопросы толкования.

19. Комитет также обсудил применение Статьи 17 к спортивным комментаторам. При этом были рассмотрены различные примеры, включая пример вышедших на пенсию спортсменов, выступающих в качестве комментаторов, и комментаторов, о которых можно сказать, что они действуют как артисты. Хотя было высказано предположение, что Статья 17 должна применяться к определенным спортивным комментаторам, чьи комментарии имеют высокую развлекательную ценность, был сделан вывод, что вопрос о том, ведется ли репортаж в развлекательной манере, является субъективным критерием, который было бы чрезвычайно трудно администрировать. Также было сделано заключение, что тот факт, что репортер или комментатор является известным спортсменом, не меняет характера деятельности этого лица по репортажу или комментированию. Также было подчеркнуто, что предложенное разъяснение касалось только лица, которое комментирует спортивное событие или сообщает о нем; оно не исключало применения Статьи 17, когда, например, вышедший на пенсию спортсмен участвует в еженедельном телевизионном шоу, во время которого обсуждаются спортивные события.

20. В ходе обсуждения Комитет отметил, что Комментарий содержит некоторые запутанные ссылки на платежи, которые «прямо или косвенно связаны» с деятельностью артиста или спортсмена. Поэтому было решено использовать более последовательную терминологию во всем Комментарии к Статье 17. По этой причине было согласовано, что ссылка в пункте 9.1 на «рекламу или интервью ... которые прямо или косвенно связаны с таким выступлением» должна быть заменена на «рекламу или интервью ... которые тесно связаны с таким выступлением». Аналогичные изменения были согласованы в других пунктах Комментария (см. пересмотренную версию Комментария, включенную в Приложение).

21. Ниже приведена пересмотренная версия пункта 9.1, которая была принята Комитетом. Добавить следующий пункт 9.1 в Комментарий к Статье 17: 9.1 Помимо вышеуказанных примеров, существует ряд случаев, когда может быть сложно определить, получен ли конкретный вид дохода лицом в качестве артиста или спортсмена от личной деятельности этого лица как таковой. Следующие принципы могут быть полезны для рассмотрения таких случаев:

– Ссылка на «артиста или спортсмена» включает любого, кто действует в этом качестве, даже для одного события. Таким образом, Статья 17 может применяться R (26) к любителю, который выигрывает денежный спортивный приз, или к лицу, которое не является актером, но получает гонорар за единственное в жизни появление в телевизионной рекламе или фильме.

ISSUES RELATED TO ARTICLE 17 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION

– Как отмечалось в предыдущих пунктах, деятельность артиста или спортсмена включает не только появление на развлекательном или спортивном мероприятии в данном Государстве, но также, например, рекламу или интервью в этом Государстве, которые тесно связаны с таким появлением.

– Простой репортаж или комментирование развлекательного или спортивного мероприятия, в котором репортер сам не участвует, не является деятельностью артиста или спортсмена, действующего в этом качестве. Таким образом, например, гонорар, который бывший или травмированный спортсмен получил бы за комментирование во время трансляции спортивного события, в котором это лицо не участвует, не будет охватываться Статьей 17.

2. Применение Статьи 17 к призовым выплатам на скачках

22. Проект для обсуждения включал новый пункт 11.2, касающийся применения налоговых договоров к призовым деньгам, полученным владельцем лошади или гоночного автомобиля по результатам выступления лошади или автомобиля во время гонки.

23. Один комментатор спросил, означало ли предложенное изменение, что «все деньги, выплачиваемые в отношении животных, находятся вне Статьи 17». Этот комментатор предположил, что артисты могут быть склонны использовать животных в своих сценических выступлениях, чтобы избежать налогообложения части гонорара, и поэтому рекомендовал «удалить исключение призовых денег за выступления животных и автомобилей и отметить, что такой доход следует считать подпадающим под действие Статьи 17». Однако Комитет не согласился с этим предложением и посчитал, что Статья 17 требует проведения различия между доходом, получаемым от личной деятельности артистов и спортсменов, и доходом, получаемым от владения лошадьми и автомобилями, используемыми при осуществлении этой деятельности.

24. Как поясняется в другом месте настоящей записки, Комитет внёс ряд изменений в Комментарий с целью замены термина «спортсмены» и некоторых сбивающих с толку ссылок на платежи, которые «прямо или косвенно связаны» с деятельностью артиста или спортсмена. Эти изменения были внесены в пункт 11.2. Кроме того, были внесены другие изменения для более точного отражения условий, согласно которым осуществляются платежи в случае автомобильных гонок. Ниже приводится пересмотренный вариант пункта 11.2, который был принят Комитетом: Перенумеровать существующий пункт 11.2 Комментария к Статье 17 как пункт 11.3 и добавить следующий новый пункт 11.2: R (26)

11.2. Однако пункт 2 не применяется к призовым деньгам, которые владелец лошади или команда, которой принадлежит гоночный автомобиль, получает от результатов лошади или автомобиля во время гонки или во время гонок, проходящих в течение определённого периода. В таком случае призовые деньги выплачиваются не в качестве вознаграждения за личную деятельность жокея или гонщика, а в качестве вознаграждения за деятельность, связанную с владением и дрессировкой

лошади или проектированием, конструированием, владением и обслуживанием автомобиля. Такие призовые деньги не получены от личной деятельности жокея или гонщика и не охватываются Статьёй 17. Однако очевидно, что если владелец или команда получает платёж в качестве вознаграждения за личную деятельность жокея или гонщика, такой доход может облагаться налогом у жокея или гонщика согласно пункту 1 (см. пункт 7 выше).

3. Какова личная деятельность артиста или спортсмена как таковая?

25. Проект для обсуждения включал предлагаемые изменения к Комментарию к Статье 17, направленные на разъяснение того, при каких обстоятельствах доход, получаемый артистом или спортсменом (или лицом, указанным в пункте 2), может считаться связанным с личной деятельностью артиста или спортсмена «как таковой». Эти изменения касались следующих видов деятельности.

Деятельность моделей и публичных ораторов

26. Предлагаемые изменения были впервые включены в пункт 3 Комментария для решения практических вопросов, связанных с тем, применяется ли и в какой степени Статья 17 к деятельности моделей, а также публичных ораторов. Дополнительные изменения, внесённые в пункт (и в другие части Комментария), были призваны уточнить, что Статья 17 применяется к артистам (entertainers) и не только к «деятелям искусства» (artistes).

27. Один комментатор высказал мнение, что примеры, добавленные в пункт 3, «кажутся не на крайних точках шкалы, а скорее в серой зоне. ... Добавленные примеры не обеспечивают ясности, а скорее создают ещё большую путаницу». Однако Комитет пришёл к выводу, что было полезно указать, как следует рассматривать эти дополнительные примеры, поскольку это были практические ситуации, которые ранее вызывали трудности.

28. Один комментатор предложил уточнить, что «личная деятельность ... артиста может включать лишь самоограничение (деятель искусства, который выступает в качестве „живой статуи“)». Хотя Комитет согласился, что такая деятельность будет охватываться Статьёй 17, он не счёл необходимым уточнять этот момент в Комментарии.

29. Другой комментатор высказал мнение, что «[п]утём включения киноактера в сферу R (26) действия Статьи 17 представляется, что выступление, требуемое для целей этой статьи, не предполагает выступления перед аудиторией. Следовательно, „выступление“ не обязательно является „публичным выступлением“». Хотя комментатор предложил уточнить это, Комитет отметил, что слова «выступление» и «публичные выступления» не встречаются в Статье 17, и что пункт 3 Комментария уже содержит пример киноактеров.

30. Один комментатор не согласился с предлагаемым уточнением относительно моделей и ораторов, предположив, что «существует равное игровое поле, и бывшие политики должны рассматриваться как исполнители в той же степени, что и любой другой публичный оратор, который в настоящее время не вовлечен напрямую в политику», и что «[м]одели ... более аналогичны актёрам». Этот комментатор далее рекомендовал, чтобы «ссылки на бывших политиков и моделей, освобождаемых от действия Статьи 17, были удалены, и чтобы было чётко указано, что такая деятельность подпадает под Статью 17». Однако Комитет не согласился с этим мнением.

31. Некоторые комментарии были сосредоточены на замене слова «деятели искусства» (artistes) на «артисты» (entertainers). Хотя два комментатора отметили, что изменение было технически правильным, по крайней мере, в английской версии, в некоторых комментариях было предложено, что слово «деятели искусства» (artistes) может быть легче перевести на другие языки. Один комментатор также предложил включить список, описывающий различные типы деятелей искусства (artistes). Комитет пришёл к выводу, что поскольку ссылка на «деятеля искусства» (artiste) в пункте 17(1) является лишь иллюстрацией более широкого термина «артист» (entertainer), было предпочтительно сосредоточиться на понятии «артист» (entertainer) в Комментарии. Он также отметил, что существует разница между французским и английским значением слова «деятели искусства» (artistes), и что было бы неправильно переводить «артистов» (entertainers) таким образом, который предполагал бы, что для применения Статьи 17 требуется публичное выступление.

32. Один комментатор предложил заменить слово «спортсмен» на гендерно-нейтральное «спортсмены» (sportspersons). Комитет согласился внести это изменение во всей Статье 17 и в её Комментарии (см. Приложение). Комитет также пришёл к выводу, что никаких дополнительных изменений не следует вносить в пересмотренный вариант пункта 3, который был включён в проект для обсуждения: Заменить пункт 3 Комментария к Статье 17 следующим (изменения в существующем тексте Комментария выделены **_полужирным курсивом и зачёркнуты_**):

3. Пункт 1 относится к **_артистам_**~~_деятелям искусства_~~ и **_спортсменам_**~~_мужчинам-спортсменам_~~. Невозможно дать точное определение «**_артист_**~~_деятель искусства_~~», но пункт 1 включает примеры лиц, которые считаются таковыми. Эти примеры не следует считать исчерпывающими. С одной стороны, термин «**_артист_**~~_деятель искусства_~~» явно включает исполнителя на сцене, киноактера или актера (включая, например, бывшего **_спортсмена_**~~_мужчину-спортсмена_~~) в телевизионной рекламе. Статья может также применяться к доходу, полученному от деятельности, которая носит политический, социальный, религиозный или благотворительный R (26) характер, если присутствует развлекательный характер. С другой стороны, она не распространяется на приглашённого докладчика на конференции (например, бывшего политика, который получает гонорар за выступление), на модель, выступающую как таковую (например, модель, представляющая одежду во время модного показа или фотосессии), а не как артиста, или на административный или вспомогательный персонал (например, операторов для фильма, продюсеров, кинорежиссёров, хореографов, технический персонал, дорожный персонал поп-группы и т.д.). Между ними существует серая зона, где необходимо рассматривать общий баланс деятельности соответствующего лица.

Подготовительная и тренировочная деятельность

33. Проект для обсуждения также включал предлагаемое дополнение, направленное на разъяснение того, что Статья 17 применяется к той части вознаграждения артиста или спортсмена, которая относится к подготовке и тренировкам, а не только к той части такого вознаграждения, которая относится к фактическим выступлениям.

34. Один комментатор указал, что практика налоговых органов Великобритании заключалась в «обложении налогом доли дохода, полученного по договорам об оказании услуг – даже если этот доход получен компанией по предоставлению личных услуг – на основе дней проведения соревнований в Великобритании». Однако комментатор утверждал, что было бы неуместно облагать налогом доход спортсмена от рекламных кампаний на этой основе, поскольку спортсмен должен тренироваться остаток года. Используя пример марафонца, комментатор утверждал, что «если спортсмен находился в Великобритании в течение недели для участия в Лондонском марафоне и не возвращался в данном налоговом году, но мог продемонстрировать, что он/она тренировался каждый день в году (как это делают многие марафонцы), то 1/52 мирового дохода от услуг должна попадать в налоговую сеть Великобритании». Однако Комитет не согласился с этим предложением, которое не учитывает вознаграждение за полученные платежи: если марафонец получает весь свой доход от участия и выступления во время гонок, проводимых в одной стране, трудно считать, что какая-либо часть этого вознаграждения выплачивается за тренировки в другой стране. Он также не согласился с аргументом, что предложение «кажется, предоставляет преференциальный статус наёмным, а не самозанятым спортсменам»: согласно предлагаемой интерпретации, самозанятые лица, которым платят за тренировки или репетиции, рассматриваются как наёмные лица, которым платят за тренировки или репетиции. Комитет лишь отметил, что самозанятым артистам и спортсменам казалось более необычным получать плату за тренировки или подготовку.

35. Однако два комментатора возразили против этого последнего замечания и сослались на следующие ситуации, в которых, по их мнению, самозанятые лица получали плату за подготовку или тренировки: R (26)

– «Самозанятые спортсмены имеют контракты, которые включают тот факт, что продукция должна использоваться как на тренировках, так и на соревнованиях».

– «Актерам может потребоваться подготовка к конкретным ролям (например, роль, требующая от него/нее езды на лошади); в таком случае им потребуется тренироваться для

этой роли, но дни, проведённые в тренировках, будут составлять часть работы в отношении гонорара за фильм».

– Некоторые самозанятые лица, выступающие в пьесах, операх и концертах, могут быть обязаны по контракту участвовать в репетициях.

36. Хотя в первых двух примерах было неясно, получало ли лицо плату за период тренировок или подготовки, Комитет согласился, что последний пример включал платежи за подготовку, произведённые самозанятому лицу.

37. На основе этих комментариев Комитет пришёл к выводу, что ссылка на репетиции и пример самозанятого лица, получающего плату за репетиции, должны быть добавлены в предлагаемый пункт 9.1. Следовательно, Комитет принял следующий пересмотренный вариант соответствующей части пункта: Добавить следующие подпункты к предлагаемому пункту 9.1 (см. выше) Комментария к Статье 17: [9.1. Помимо вышеуказанных примеров, существует ряд случаев, когда может быть трудно определить, получен ли конкретный вид дохода лицом в качестве артиста или спортсмена от его/её личной деятельности как таковой. Для решения таких случаев могут быть полезны следующие принципы:]

– […]

– Подготовка, такая как репетиции и тренировки, является частью обычной деятельности артистов и спортсменов. Если артист или спортсмен получает вознаграждение за время, потраченное на подготовку, репетиции, тренировки или аналогичную подготовку в Государстве (что является достаточно распространённым для наёмных артистов и спортсменов, но также может происходить для самозанятых лиц, таких как оперный певец, чей контракт будет требовать участия в определённом количестве репетиций), соответствующее вознаграждение, а также вознаграждение за время, потраченное на поездки в это Государство для целей выступлений, репетиций и тренировок (или аналогичной подготовки), будет охватываться Статьёй. Это применялось бы независимо от того, связаны ли такие репетиции, тренировки или аналогичная подготовка с конкретными публичными выступлениями, проходящими в этом Государстве (например, вознаграждение, которое выплачивалось бы за участие в предсезонном тренировочном лагере, охватывалось бы). R (26)

Деятельность продюсеров и промоутеров и необходимость избежания двойного налогообложения при применении пункта 2

38. Ещё одно изменение, включённое в проект для обсуждения, касалось деятельности промоутеров и потенциального двойного налогообложения дохода в случаях применения пункта 2. Были получены некоторые комментарии относительно пункта 11.5, который касается второго вопроса.

39. Один комментатор предложил перенумеровать пункт 11.5 и разместить его в разделе, озаглавленном «Дополнительные соображения, касающиеся пунктов 1 и 2». Комитет счёл такое изменение ненужным. Другой комментатор предположил, что «путём явного обращения к национальным налоговым режимам для определения того, доступны ли какие-либо вычеты из такого дохода и в какой степени, ОЭСР, кажется, имплицитно принимает, что валовое налогообложение такого дохода может быть предпочтительным выбором Договаривающегося государства». Этот комментатор далее предложил, чтобы «вступительное заявление о расчёте дохода и вычете расходов было исключено из пункта 11.5». Однако Комитет пришёл к выводу, что вступительное заявление в пункте 11.5 предоставило полезное уточнение, которое было технически правильным.

40. Поэтому Комитет пришёл к выводу, что, за исключением замены слова «спортсмены», никаких изменений не следует вносить в следующие предложения, включённые в проект для обсуждения: Заменить подпункт 11 b) Комментария к Статье 17 следующим:

b) Вторым является команда, труппа, оркестр и т.д., которые учреждены как юридическое лицо. Доход от выступлений может выплачиваться этому образованию. Отдельные члены команды, оркестра и т.д. будут подлежать налогообложению согласно пункту 1 в Государстве, в котором они осуществляют свою деятельность в качестве артистов или спортсменов, на любое вознаграждение (или доход, начисляемый в их пользу), полученное от выполнения этой деятельности (см., однако, пункт 14.1 ниже).; однако, если членам

выплачивается фиксированное периодическое вознаграждение и было бы трудно отнести часть этого дохода к конкретным выступлениям, Государства-члены могут решить, в одностороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Элемент прибыли, начисляемый юридическому лицу от выступления, будет подлежать налогообложению согласно пункту 2. Добавить следующие пункты 11.4 и 11.5 в Комментарий к Статье 17: R (26)

11.4. Пункт 2 охватывает доход, который может считаться полученным в отношении личной деятельности артиста или спортсмена. Хотя это охватывает доход, полученный предприятием, которому платят за осуществление такой деятельности (например, спортивная команда или оркестр), он явно не охватывает доход всех предприятий, которые участвуют в производстве развлекательных или спортивных мероприятий. Например, доход, полученный независимым промоутером концерта от продажи билетов и распределения рекламного пространства, не охватывается пунктом 2.

11.5. Хотя Статья не предусматривает, как должен рассчитываться доход, охватываемый пунктами 1 и 2, и оставляет на усмотрение внутреннего законодательства Договаривающегося государства определение размера любых вычетов (см. пункт 10 выше), доход, полученный в отношении личной деятельности спортсмена или артиста, не должен облагаться двойным налогообложением посредством применения этих двух пунктов. Это будет важным соображением, когда, например, пункт 2 позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом компанию-звезду артиста в отношении платежа, полученного этой компанией за деятельность, осуществляемую артистом в этом Государстве, а пункт 1 также позволяет этому Государству облагать налогом часть вознаграждения, выплаченного этой компанией артисту, которая может быть обоснованно отнесена к этой деятельности. В таком случае Договаривающееся государство может, в зависимости от своего внутреннего законодательства, либо облагать налогом только компанию или артиста в отношении всего дохода, относящегося к этой деятельности, либо облагать налогом каждого из них в отношении части дохода, например, облагая налогом доход, полученный компанией, но допуская вычет соответствующей части вознаграждения, выплаченного артисту, и облагая налогом эту часть у артиста.

Альтернативное положение для членов спортивной команды

41. Проект для обсуждения включал предлагаемый пункт, указывающий, что, учитывая административные трудности, связанные с налогообложением доли общего вознаграждения за занятость индивидуальных членов иностранной команды, труппы или оркестра, некоторые Государства могут счесть целесообразным не облагать такое вознаграждение налогом. Пункт также включал альтернативное положение, предусматривающее освобождение, ограниченное членами спортивной команды.

42. Комментарии, полученные по этому предложению, подчеркивали административные трудности, связанные с налогообложением доли общего вознаграждения за занятость индивидуальных членов иностранной команды, труппы или оркестра. Один комментатор высказал мнение, что «остается вопросом, как это будет работать на практике: компании придётся отправлять обширные объяснения методов расчёта и деталей вознаграждения, относимого к деятельности, если это уже возможно и осуществимо для компании, занимающейся живыми выступлениями». Другой комментатор указал, что решение, предложенное пунктом 14.1, не является идеальным, и что «[л]учшим решением по-прежнему предлагается R (26) отмена Статьи 17 и перераспределение её последствий между соответствующими действующими Статьями».

43. Однако, как объяснялось выше в Части 1, Комитет отклонил предложения, касающиеся исключения статьи 17 или полного освобождения наёмных работников от применения этой Статьи. В связи с этим Комитет принял следующую версию пункта 14.1, которая идентична предложению, включённому в проект для обсуждения (за исключением замены слова «sportsman»): Добавить следующий пункт 14.1 в Комментарий к статье 17: 14.1 Кроме того, учитывая административные сложности, связанные с распределением общей оплаты труда отдельных членов иностранной команды, труппы или оркестра по конкретным видам деятельности, осуществляемым в Государстве, и налогообложением соответствующей части этой оплаты, некоторые Государства могут считать целесообразным не облагать такую оплату налогом. Хотя Государство могло бы в одностороннем порядке принять решение об освобождении такой оплаты труда от налогообложения, такое одностороннее решение не было бы взаимным и привело

бы к проблеме, описанной в пункте 12 выше, когда Государство резидентства лица, получающего такой доход, использует метод освобождения. В связи с этим эти Государства могут считать целесообразным исключить такую оплату труда из сферы действия Статьи. Хотя пункт 2 выше указывает, что одним из решений было бы изменение текста Статьи таким образом, чтобы она не применялась к доходу от работы по найму, некоторые Государства могут предпочесть более узкое исключение, касающееся случаев, с которыми они часто сталкиваются на практике. Ниже приводится пример положения, применимого к членам спортивной команды, которое может быть использовано для этой цели: Положения статьи 17 не применяются к доходу, получаемому резидентом Договаривающегося государства в отношении личной деятельности физического лица, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве в качестве члена спортивной команды первого упомянутого Государства, которая принимает участие в матче, организованном в другом Государстве лигой, к которой принадлежит эта команда.

4. Правила источника и распределения для деятельности, осуществляемой в разных странах

44. Проект для обсуждения включал предложение, призванное уточнить, каким образом доход должен быть определён по источнику и распределён, когда развлекательная деятельность осуществляется в различных странах.

45. Один комментатор указал, что «мы не считаем, что предлагаемые поправки ясно отражают тот факт, что время подготовки и тренировок в конкретном государстве должно учитываться при расчёте распределения». R (26) Аналогичное замечание было сделано другим комментатором, согласно которому «не учитывается время подготовки/репетиций в отношении исполнителя. Если оплата получена за концертный тур, проводимый в течение 30 вечеров, но требующий 20 дней подготовки в конкретной стране до тура, это время подготовки должно быть учтено». Однако Комитет счёл, что пример 2 в пункте 9.3 затрагивает вопрос оплаты труда, которая явно связана с подготовкой. Поскольку оплата, произведённая в примере 1, не охватывает подготовку, а только фактические выступления, было бы неуместно в этом примере ссылаться на дни, потраченные на подготовку или репетиции. Хотя очевидно, что самостоятельно занятый артист требует подготовки (как и многие самостоятельно занятые лица), реальный вопрос заключается в том, выплачивается ли доход, полученный этим артистом, специально за эту подготовку.

46. Другой комментатор утверждал, что «хотя артисты уже находятся в невыгодном положении в отношении своего налогового положения по сравнению с другими работниками, предлагаемый текст для добавления в комментарий создаёт ещё одну важную трудность. Для того чтобы распределить зарплату на основе рабочих дней, проведённых в каждой стране выступления, это можно сделать только по истечении года. Это административно обременительно и сложно, особенно для компании, которая нанимает нескольких артистов и организует несколько туров в год». По словам другого комментатора, «примеры мало что добавляют к объяснению, а скорее ещё больше подчёркивают сложности в статье», и «принципы, содержащиеся в комментарии относительно распределения, обоснованы, но непрактичны». Комитет счёл, что эти замечания больше связаны с общим вопросом о том, следует ли включать статью 17 в договор, чем с конкретным вопросом определения источника и распределения дохода, охватываемого Статьёй.

47. Один комментатор предложил, что «для соответствия духу статьи 17 было бы уместно облагать налогом в Государстве, в котором осуществляется деятельность, только те суммы, которые спортсмен или артист получает дополнительно или специально за выполнение своей деятельности в другом Государстве. Напротив, в случаях, когда артист или спортсмен не получает дополнительной суммы за деятельность, осуществляемую в другом Государстве, мы считаем, что его обычная оплата труда должна облагаться налогом только в его Государстве резидентства». Комитет не счёл, что такая интерпретация соответствовала бы формулировке статьи 17; как указано в предлагаемом пункте 14.1, Государства, желающие освободить оплату труда наёмных работников спортивных команд или оркестров от применения статьи 17, могут свободно сделать это, изменив формулировку Статьи.

48. Наконец, один комментатор попросил дополнительного разъяснения относительно двух конкретных видов выплат: больничные пособия от третьих сторон за травмы, связанные с работой (т.е. артист или спортсмен получает травму во время выступления и получает «больничное пособие» либо от работодателя, либо от частной страховой компании, либо от R (26) государственной страховой программы), и гонорары за готовность к выступлению (т.е. «артист получает оплату труда за то, что он доступен и готов выполнять деятельность в качестве артиста в

составе труппы в Государстве выступления»). Комитет счёл, что невозможно дать общий ответ относительно первой категории выплат, которая могла бы охватывать очень разные выплаты (например, доход от работы по найму, страховые выплаты или выплаты социального обеспечения); однако он решил рассмотреть договорный режим этих выплат в рамках другого проекта, посвящённого выплатам, получаемым после прекращения работы по найму. Что касается второго вида выплат, Комитет счёл, что он аналогичен зарплате, выплачиваемой члену спортивной команды, который получает оплату независимо от того, играет он в матче или нет: применение статьи 17 зависит не от того, фактически ли он участвует в матче, а от того, находится ли он в Государстве для целей своей деятельности в качестве спортсмена, что включает готовность к матчу.

49. Комитет не счёл, что эти замечания требовали дополнительных изменений к предложению. Однако, как уже указывалось, Комитет внёс ряд изменений в Комментарий, чтобы заменить термин «sportsman» на «sportsperson» и заменить некоторые сбивающие с толку ссылки на выплаты, которые «прямо или косвенно связаны» с деятельностью артиста или спортсмена. Помимо этих изменений, следующая версия пунктов 9.2 и 9.3, которая была принята Комитетом, идентична предложению, включённому в проект для обсуждения: Добавить следующие пункты 9.2 и 9.3 в Комментарий к статье 17: 9.2 Артисты и спортсмены часто осуществляют свою деятельность в разных Государствах, что делает необходимым определение того, какая часть их дохода получена от деятельности, осуществляемой в каждом Государстве. Хотя такое определение должно основываться на фактах и обстоятельствах каждого конкретного случая, следующие общие принципы будут актуальны для этой цели:

– Элемент дохода, тесно связанный с конкретной деятельностью, осуществляемой артистом или спортсменом в Государстве (например, приз, выплаченный победителю спортивного соревнования, проходящего в этом Государстве; суточные, выплачиваемые в связи с участием в турнире или тренировочном сборе, проходящем в этом Государстве; выплата музыканту за концерт, данный в Государстве), будет считаться полученным от деятельности, осуществляемой в этом Государстве.

– Как указано в пункте 1 Комментария к статье 15, работа по найму осуществляется там, где наёмный работник физически присутствует при выполнении деятельности, за которую выплачивается вознаграждение за работу по найму. Если вознаграждение, полученное артистом или спортсменом, нанятым командой, труппой или оркестром, охватывает различные виды деятельности, подлежащие выполнению в течение определённого периода времени (например, R (26) годовая зарплата, охватывающая различные виды деятельности, такие как тренировки или репетиции; поездки с командой, труппой или оркестром; участие в матче или публичном выступлении и т.д.), то будет целесообразно, при отсутствии каких-либо указаний на то, что вознаграждение или его часть должны быть распределены иначе, распределить эту зарплату или вознаграждение на основе рабочих дней, проведённых в каждом Государстве, в котором артист или спортсмен должен был, согласно своему трудовому договору, выполнять эти виды деятельности. 9.3 Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

– Пример 1: Самостоятельно занятый певец получает фиксированную сумму за ряд концертов, которые будут проводиться в разных государствах, плюс 5 процентов от продажи билетов на каждый концерт. В этом случае было бы целесообразно распределить фиксированную сумму на основе количества концертов, проведённых в каждом государстве, но распределить выплаты, основанные на продаже билетов, исходя из того, где состоялись концерты, приведшие к каждой такой выплате.

– Пример 2: Велосипедист работает по найму в команде. Согласно его трудовому договору, он обязан путешествовать с командой, участвовать в некоторых публичных пресс-конференциях, организованных командой, и принимать участие в тренировочных мероприятиях и гонках, которые проходят в разных странах. Он получает фиксированную годовую зарплату плюс бонусы, основанные на его результатах в конкретных гонках. В этом случае было бы разумно распределить зарплату на основе количества рабочих дней, в течение которых он присутствует в каждом Государстве, где осуществляется его деятельность, связанная с работой по найму (например, поездки, тренировки, гонки, публичные

выступления), и распределить бонусы в зависимости от места проведения соответствующих гонок.

5. Особые категории выплат

Выплаты за мерчандайзинг, а также призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой

50. Проект для обсуждения включал предложения о новом пункте 8.1 и об изменениях в пункте 9, призванные уточнить, применяется ли статья 17 к различным выплатам, включая призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой за конкретное событие, спонсорские выплаты и выплаты за мерчандайзинг.

51. Один комментатор отметил, что хотя второе предложение пункта 9 предусматривает, что другие Статьи обычно применяются, когда «нет прямой связи» между доходом и выступлением, пункт впоследствии указывает, что «доход от рекламы или спонсорства, прямо или косвенно связанный с выступлением, должен быть включён в сферу действия статьи 17». R (26) Этот комментатор утверждал, что «косвенные связи дохода с выступлением создают большие трудности». Как уже объяснялось, Комитет признал, что Комментарий содержит некоторые сбивающие с толку ссылки на выплаты, которые «прямо или косвенно связаны» с деятельностью артиста или спортсмена, и решил использовать более последовательную терминологию в пункте 9 и во всём Комментарии к статье 17. Кроме того, пункт 9 был изменён для обеспечения большей ясности в отношении связи с событием, которая требуется для того, чтобы выплата подпадала под действие статьи 17.

52. Другой комментатор предположил, что существует разница между доходом от рекламы, доходом от спонсорства и доходом от одобрения. Он добавил, что «это сложная область, по которой статья 17 фактически даёт мало указаний. Мы считаем, что требуется более детальный анализ в отношении определений дохода, который должен облагаться налогом согласно статье 17. Потребуются дальнейшие обсуждения с заинтересованными сторонами, но мы считаем жизненно важным установить эти принципы и определить, должны ли различные виды дохода фактически облагаться налогом согласно статье 17». Однако Комитет счёл, что, учитывая различия между видами выплат и условиями соответствующих контрактов, было бы очень трудно выйти за рамки общих принципов, изложенных в пункте 9.

53. Что касается выплат за одобрение (например, теннисисту за ношение одежды с логотипом или товарным знаком данного спонсора), один комментатор высказал мнение, что статья 17 не должна применяться «в случаях, когда такие суммы получены в соответствии с глобальным соглашением с коммерческой торговой маркой, область действия которого варьируется от размещения рекламы до эксклюзивного использования её спортивного инвентаря, и установление этой оплаты труда не имеет никакого отношения к месту, где будет осуществляться деятельность». Как уже указывалось, Комитет изменил пункт 9, чтобы уточнить тип связи, который потребуется между выплатой и конкретным событием для применения статьи 17.

54. Один комментатор указал, что, хотя пункт 9 указывает, что роялти за права интеллектуальной собственности обычно будут охватываться статьёй 12, а не статьёй 17, «неясно, при каких обстоятельствах статья 12 уступит место статье 17, и Комментарий не даёт никаких объяснений». Этот комментатор предложил, что «предложение «Роялти за права интеллектуальной собственности обычно будут охватываться статьёй 12, а не статьёй 17» следует изменить, удалив «обычно будут» и заменив его на «охватываются». Всё последнее предложение в пункте 9 следует удалить. Это предложение не даёт разъяснений или объяснений, а лишь запутывает ситуацию в отношении разделения двух потоков дохода – дохода от авторских прав и дохода от выступлений». Учитывая объяснения, уже представленные в R (26) Комментарии к статье 12 (см., например, пункт 18 этого Комментария), Комитет не счёл необходимым предоставлять дополнительные объяснения по различию между статьями 12 и 17 в Комментарии к статье 17. Однако он согласился, что если музыкальные компакт-диски исполнителя продаются на концертной площадке, то статья 12, а не статья 17, будет применяться к роялти за авторские права (если таковые имеются), полученным артистом от этих продаж. По этой причине он решил изменить последнее предложение предлагаемого пункта 9 для уточнения этого момента.

55. Ниже приводится пересмотренная версия соответствующих предложений, которые Комитет принял после обсуждения этих замечаний: Добавить следующий пункт 8.1 в Комментарий к статье

17: 8.1 Этот пункт применяется независимо от того, кто выплачивает доход. Например, он охватывает призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой, которые команда или физическое лицо могут получить в связи с конкретным спортивным событием. Заменить пункт 9 Комментария к статье 17 следующим текстом (изменения в существующем тексте Комментария выделены **жирным курсивом** и зачёркнутым текстом):

9. Помимо гонораров за свои фактические выступления, артисты эстрады и спортсмены часто получают доход в форме роялти или спонсорских или рекламных сборов. В целом, другие статьи применялись бы всякий раз, когда не было бы тесной связи между доходом и выполнением деятельности публичным выступлением исполнителя в соответствующей стране. Такая тесная связь обычно будет считаться существующей, если нельзя обоснованно полагать, что доход был бы получен в отсутствие выполнения этой деятельности. Эта связь может быть связана со временем возникновения события, приносящего доход (например, платеж, полученный профессиональным гольфистом за интервью, данное во время турнира, в котором она участвует), или с характером встречного удовлетворения за выплату дохода (например, платеж, сделанный звездному теннисисту за использование его фотографии на плакатах, рекламирующих турнир, в котором он будет участвовать). Роялти за права интеллектуальной собственности обычно подпадают под действие статьи 12, а не статьи 17 (см. пункт 18 Комментария к статье 12), но в целом рекламные и спонсорские сборы выходят за рамки статьи 12. Статья 17 будет применяться к доходам от рекламы или спонсорства и т.п., которые имеют тесную связь с выступлениями или появлениями в данном Государстве (например, платежи, сделанные теннисисту за ношение логотипа спонсора, товарного знака или торгового наименования на его теннисной майке во время матча). Такая тесная связь может быть очевидна из договорных соглашений, которые относятся к участию в названных мероприятиях или ряде неуказанных мероприятий; в последнем случае Договаривающееся государство, в котором происходит одно или несколько из этих мероприятий, может облагать налогом часть соответствующего дохода от рекламы или спонсорства (как это было бы, например, в случае вознаграждения, охватывающего ряд неуказанных выступлений; см. пункты 9.2 и 9.3). R (26) Аналогичный доход, который не может быть отнесен к таким выступлениям или появлениям, подпадал бы под действие стандартных правил статьи 7 или статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки статьи 17 и подпадают под действие статей 7 или 15, в зависимости от обстоятельств. Различные платежи могут производиться в отношении мерчендайзинга; в то время как платеж артисту эстрады или спортсмену доли дохода от мерчендайзинга, тесно связанного с публичным выступлением, но не являющегося роялти, обычно подпадал бы под действие статьи 17, платежи от мерчендайзинга, полученные от продаж в стране, которые не тесно связаны с выступлениями в этой стране и которые не являются роялти, обычно подпадали бы под действие статьи 7 (или статьи 15, в случае сотрудника, получающего такой доход).

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

Платежи за вещание

56. Проект для обсуждения также включал предлагаемый новый пункт 9.4, предназначенный для регулирования платежей за права на вещание.

57. Только один комментатор прокомментировал этот предлагаемый пункт, предполагая, что «[п]ункт 9.4 путает источники дохода и требует большей ясности. Если происходит трансляция выступления, платеж за выступление может подпадать под действие статьи 17, однако платежи могут охватывать выступление и право записывать выступление для последующих и/или многократных трансляций. Платеж за это право является платежом за авторское право, охватываемым статьей 12». Комитет посчитал, что, поскольку пункт 9.4 касается только платежей «за одновременную трансляцию выступления», этот пункт не путает эти платежи с платежами за «право записывать выступление для последующих и/или многократных трансляций». В тех случаях, когда один и тот же платеж охватывает как право на одновременную трансляцию, так и право на запись для последующих трансляций, следует применять принципы пункта 18 Комментария к статье 12, вместо того чтобы считать, что весь платеж охватывается статьей 12.

58. Тот же комментатор предположил, что в случае записи выступления, когда артист не владеет авторским правом на запись, но имеет право на платежи, основанные на записи, такой платеж будет находиться вне сферы действия статьи 17; комментатор также предположил, что статья 17 не будет применяться, «когда артисты владеют своими собственными авторскими правами, а

платеж будет производиться их собственным компаниям-посредникам». Комитет, однако, посчитал, что эти ситуации также будут регулироваться в соответствии с принципами, изложенными в пункте 18 Комментария к статье 12.

59. Комитет не счел, что эти комментарии требуют каких-либо R (26) изменений в предложении, и принял следующий пункт 9.4, который идентичен предложению, включенному в проект для обсуждения, за исключением замены слова «sportsman» и небольшого уточнения, касающегося прав на вещание, распределяемых командам, являющимся членами лиги:

ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СТАТЬИ 17 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

Добавить следующий новый пункт 9.4 в Комментарий к статье 17: 9.4 Платежи за одновременную трансляцию выступления артиста эстрады или спортсмена, произведенные непосредственно исполнителю или в его пользу (например, платеж, сделанный компании-«звезде» исполнителя), подпадают под действие статьи 17 (см. пункт 18 Комментария к статье 12, который также касается платежей за последующие продажи или публичное воспроизведение записей выступления). Однако, если платеж производится третьему лицу (например, владельцу прав на вещание) и этот платеж не приносит выгоды исполнителю, то платеж не связан с личной деятельностью исполнителя и, следовательно, не является доходом, полученным лицом в качестве артиста эстрады или спортсмена от его личной деятельности как таковой. Например, если организатор футбольного турнира владеет всеми правами интеллектуальной собственности на мероприятие и, как таковой, получает платежи за права на вещание, связанные с этим мероприятием, статья 17 не применяется к этим платежам; аналогичным образом, статья 17 не будет применяться к любой доле этих платежей, которая будет распределена участвующим командам и не будет перераспределена игрокам, и которая иным образом не выплачивается в пользу игроков. Являются ли такие платежи роялти, охватываемыми статьей 12, будет зависеть, среди прочего, от правовой природы таких прав на вещание, в частности, в соответствии с соответствующим законодательством об авторском праве.

Платежи за права на изображение

60. Проект для обсуждения, наконец, включал предложение добавить в Комментарий к статье 17 новый пункт 9.5, касающийся платежей за использование или право использования прав на изображение артистов эстрады и спортсменов.

61. Единственные комментарии, полученные по этому пункту, утверждали, что налоговые органы Великобритании не признают, что «изображение» спортсмена имеет ценность, и просили прояснить этот момент. Эти комментарии также предполагали, что пункт был несколько двусмысленным, и просили «примеры таких видов платежей за использование изображения спортсмена, которые, по мнению ОЭСР, подпадают и не подпадают под действие статьи 17». Комитет, однако, посчитал, что было бы трудно выйти за рамки общих принципов, изложенных в пункте 9.5, и что каждый случай должен рассматриваться на основе его собственных фактов и обстоятельств, особенно в отношении вопросов оценки.

62. Комитет не счел, что эти комментарии требуют каких-либо R (26) изменений в предложении. Однако, как уже указывалось, он внес ряд изменений в Комментарий, чтобы заменить слово «sportsman» и некоторые запутывающие отсылки к платежам, которые «прямо или косвенно связаны» с деятельностью артиста эстрады или спортсмена. Эти изменения были внесены

МОДЕЛЬНАЯ КОНВЕНЦИЯ ОЭСР

в пункт 9.5, и ниже приводится пересмотренная версия этого пункта, которая была принята Комитетом: Добавить следующий новый пункт 9.5 в Комментарий к статье 17: 9.5 Артисты эстрады и спортсмены часто получают, прямо или косвенно (например, посредством платежа, произведенного компании-«звезде» артиста эстрады или спортсмена), значительную часть своего дохода в форме платежей за использование или право использования своих «прав на изображение», например, использование их имени, подписи или личного изображения. Если такое использование прав на изображение артиста эстрады или спортсмена не тесно связано с выступлением артиста эстрады или спортсмена в данном Государстве, соответствующие платежи, как правило, не будут охватываться статьей 17 (см. пункт 9 выше). Однако существуют случаи, когда платежи, сделанные артисту эстрады или спортсмену, являющемуся резидентом Договаривающегося государства, или другому лицу за использование или право использования прав на изображение этого артиста эстрады или спортсмена, по существу, представляют собой

вознаграждение за деятельность артиста эстрады или спортсмена, охватываемую статьей 17 и осуществляемую в другом Договаривающемся государстве. В таких случаях будут применимы положения пункта 1 или 2, в зависимости от обстоятельств.

R (26)

ВОПРОСЫ, КАСАЮЩИЕСЯ СТАТЬИ 17 МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

ПРИЛОЖЕНИЕ **СВЕДЕННАЯ ВЕРСИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В СТАТЬЮ 17 И ЕЕ КОММЕНТАРИЙ, ВКЛЮЧЕННЫХ В НАСТОЯЩИЙ ОТЧЕТ**

[Изменения, внесенные в существующий текст Модельной налоговой конвенции, выделены **жирным курсивом** для добавлений и зачеркнуты для удалений; изменения в Комментарии, которые были включены в проект для обсуждения от апреля 2010 г., _подчеркнуты_]

СТАТЬЯ 17 **АРТИСТЫ ЭСТРАДЫ И СПОРТСМЕНЫ**

1. Несмотря на положения статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве ~~артиста~~ **_артиста эстрады_**, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, ~~артист~~ **_артист эстрады_**, или музыкант, или ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**, от ~~его~~ **_личной деятельности такого резидента_** как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

2. Если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой ~~артистом~~ **_артистом эстрады_** или ~~спортсменом~~ **_спортсменом_**, действующим в качестве такового в его качестве такового, поступает не самому ~~артисту~~ **_артисту эстрады_** или ~~спортсмену~~ **_спортсмену_**, а другому лицу, этот доход может, несмотря на положения статей 7 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность ~~артиста~~ **_артиста эстрады_** или ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**.

КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 17 **ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АРТИСТОВ ЭСТРАДЫ И СПОРТСМЕНОВ**

Пункт 1

1. Пункт 1 предусматривает, что ~~артисты~~ **_артисты эстрады_** и ~~спортсмены~~ **_спортсмены_**, являющиеся резидентами Договаривающегося государства, могут облагаться налогом в другом Договаривающемся государстве, в котором осуществляется их личная деятельность как таковая, будь то предпринимательская деятельность или деятельность по найму. Это положение является исключением из правил статьи 7 (над которой оно имеет преимущественную силу в силу пункта 4 этой статьи) и из правила пункта 2 статьи 15, соответственно.

2. Это положение позволяет избежать практических трудностей, которые часто возникают при налогообложении ~~артистов~~ **_артистов эстрады_** и ~~спортсменов~~ **_спортсменов_**, выступающих за границей. Кроме того, слишком строгие положения могут в некоторых случаях R (26) препятствовать культурным обменам. Для преодоления этого недостатка заинтересованные Государства могут, по взаимному соглашению, ограничить применение пункта 1 предпринимательской деятельностью. Для достижения этого было бы достаточно изменить текст статьи таким образом, чтобы исключение делалось только для положений статьи 7. заменить слова «несмотря на положения статьи 15» на «с учетом положений статьи 15» в пунктах 1 и 2. В таком случае, ~~артисты~~ **_артисты эстрады_** и ~~спортсмены~~ **_спортсмены_**, осуществляющие деятельность по найму, автоматически подпадали бы под действие статьи 15 и, таким образом, имели бы право на освобождения, предусмотренные пунктом 2 этой статьи.

3. Пункт 1 относится к ~~артистам~~ **_артистам эстрады_** и ~~спортсменам~~ **_спортсменам_**. Невозможно дать точное определение «~~артиста~~ **_артиста эстрады_**», но пункт 1 включает примеры лиц, которые считались бы таковыми. Эти примеры не должны рассматриваться как исчерпывающие. С одной стороны, термин «~~артист~~ **_артист эстрады_**» явно включает артиста сцены, киноактера или актера (включая, например, бывшего ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**) в телевизионной рекламе. Статья также может применяться к доходам, полученным от деятельности политического, социального, религиозного или благотворительного характера, если присутствует развлекательный характер. С другой стороны,

она не распространяется на приглашенного докладчика на конференции (например, бывшего политика, который получает гонорар за выступление), на модель, выступающую как таковая (например, модель, демонстрирующая одежду во время показа мод или фотосессии), а не как артист эстрады, или на административный или вспомогательный персонал (например, операторов для фильма, продюсеров, кинорежиссеров, хореографов, технический персонал, дорожный персонал для поп-группы и т. д.). Между ними существует «серая зона», где необходимо рассмотреть общий баланс деятельности соответствующего лица.

4. Физическое лицо может как режиссировать шоу, так и играть в нем, или режиссировать и продюсировать телевизионную программу или фильм и принимать в нем участие. В таких случаях необходимо рассмотреть, что фактически делает физическое лицо в Государстве, где происходит выступление. Если его деятельность в этом Государстве носит преимущественно исполнительский характер, статья будет применяться ко всему полученному им доходу в этом Государстве. Если, однако, исполнительский элемент является незначительной частью того, что он делает в этом Государстве, весь доход будет выходить за рамки статьи. В других случаях необходимо распределение.

5. Хотя точное определение термина «~~спортсмены~~ **_спортсмены_**» не дано, он не ограничивается участниками традиционных легкоатлетических соревнований (например, бегунами, прыгунами, пловцами). Он также охватывает, например, гольфистов, жокеев, футболистов, игроков в крикет и теннисистов, а также автогонщиков.

6. Статья также применяется к доходам от другой деятельности, которая обычно R (26) считается развлекательной, например, к доходам от бильярда и снукера, шахматных и карточных турниров (бридж).

7. Доход, полученный импресарио и т.п. за организацию выступления ~~артиста~~ **_артиста эстрады_** или ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**, находится вне сферы действия статьи, но любой доход, который они получают от имени ~~артиста~~ **_артиста эстрады_** или ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**, конечно, охватывается ею.

8. Пункт 1 применяется к доходу, полученному прямо или косвенно от выступления индивидуального ~~артиста~~ **_артиста эстрады_** или ~~спортсмена~~ **_спортсмена_**. В некоторых случаях доход не будет выплачиваться непосредственно физическому лицу, его импресарио или агенту непосредственно в отношении конкретного выступления. Например, члену оркестра может выплачиваться оклад, а не плата за каждое отдельное выступление: Договаривающееся государство, где происходит выступление, имеет право, согласно пункту 1, облагать налогом ту часть оклада музыканта, которая соответствует такому выступлению. Аналогично, если ~~артист~~ **_артист эстрады_** или ~~спортсмен~~ **_спортсмен_** работает, например, в компании одного лица, Государство, где происходит выступление, может облагать налогом соответствующую часть любого вознаграждения, выплаченного физическому лицу. Кроме того, если внутреннее законодательство Государства применяет «сквозной подход» к таким структурам и рассматривает доход как поступающий непосредственно физическому лицу, пункт 1 позволяет этому Государству облагать налогом доход, полученный от выступлений на его территории и накапливающийся в структуре в пользу физического лица, даже если доход фактически не выплачивается физическому лицу в качестве вознаграждения. 8.1 Пункт применяется независимо от того, кто выплачивает доход. Например, он охватывает призы и награды, выплачиваемые национальной федерацией, ассоциацией или лигой, которые команда или физическое лицо могут получить в связи с конкретным спортивным мероприятием.

9. Помимо гонораров за их фактические выступления, артисты и спортсмены часто получают доход в форме роялти или платы за спонсорство или рекламные платежи. В целом, другие статьи применялись бы в тех случаях, когда отсутствует тесная связь между доходом и осуществлением деятельности (публичного выступления) артиста в соответствующей стране. Такая тесная связь обычно будет считаться существующей, если нельзя разумно полагать, что доход был бы получен при отсутствии осуществления этой деятельности. Эта связь может быть связана со временем получения дохода (например, платеж, полученный профессиональным гольфистом за интервью, данное во время турнира, в котором она участвует) или с характером встречного предоставления за платеж дохода (например, платеж, произведенный звезде тенниса за использование его изображения на плакатах, рекламирующих турнир, в котором он будет участвовать). Роялти за права интеллектуальной собственности обычно будут регулироваться статьей 12, а не статьей 17

(см. пункт 18 Комментария к статье 12), но в целом рекламные и спонсорские платежи будут выходить за рамки статьи 12. Статья 17 будет применяться к доходу от рекламы или спонсорства и т. д., который имеет тесную связь с выступлениями в данном Государстве (например, платежи теннисисту за ношение логотипа спонсора, товарного знака или фирменного наименования на его теннисной рубашке во время матча). Такая тесная связь может быть очевидна из договорных R (26) договоренностей, которые относятся к участию в названных мероприятиях или ряде неуказанных мероприятий; в последнем случае Договаривающееся государство, в котором происходит одно или несколько таких мероприятий, может облагать налогом часть соответствующего дохода от рекламы или спонсорства (как это было бы сделано, например, в случае вознаграждения, охватывающего ряд неуказанных выступлений; см. пункты 9.2 и 9.3). Аналогичный доход, который не мог быть отнесен к таким выступлениям, подпадал бы под стандартные правила статьи 7 или статьи 15, в зависимости от обстоятельств. Платежи, полученные в случае отмены выступления, также выходят за рамки статьи 17 и подпадают под статьи 7 или 15, в зависимости от обстоятельств. Могут быть произведены различные платежи в отношении мерчандайзинга; хотя платеж артисту или спортсмену в виде доли дохода от мерчандайзинга, тесно связанного с публичным выступлением, но не представляющего собой роялти, обычно подпадал бы под статью 17, платежи от мерчандайзинга, полученные от продаж в стране, которые не тесно связаны с выступлениями в этой стране и не представляют собой роялти, обычно регулировались бы статьей 7 (или статьей 15, в случае работника, получающего такой доход).

9.1 Помимо вышеупомянутых примеров, существует ряд случаев, когда может быть трудно определить, получен ли конкретный вид дохода лицом в качестве артиста или спортсмена от личной деятельности такого лица как таковой. Следующие принципы могут быть полезны для рассмотрения таких случаев:

– Ссылка на «артиста или спортсмена» включает любого, кто действует в этом качестве, даже для одного мероприятия. Таким образом, статья 17 может применяться к любителю, выигравшему денежный спортивный приз, или к лицу, которое не является актером, но получает гонорар за единственное в своем роде появление в телевизионной рекламе или фильме.

– Как отмечалось в предыдущих пунктах, деятельность артиста или спортсмена включает не только появление на развлекательном или спортивном мероприятии в данном Государстве, но также, например, рекламу или интервью в этом Государстве, которые прямо или косвенно тесно связаны с таким появлением.

– Простое освещение или комментирование развлекательного или спортивного мероприятия, в котором репортер сам не участвует, не является деятельностью артиста или спортсмена, действующего в этом качестве. Таким образом, например, гонорар, который бывший или травмированный спортсмен заработал бы за комментарии во время трансляции спортивного мероприятия, в котором это лицо не участвует, не подпадал бы под статью 17. R (26) – Подготовка, такая как репетиции и тренировки, является частью обычной деятельности артистов и спортсменов. Если артист или спортсмен получает вознаграждение за время, потраченное на подготовку, репетиции, тренировки или аналогичную подготовку в Государстве (что было бы необычно для индивидуальных предпринимателей, но довольно распространено для артистов и спортсменов, работающих по найму, но также могло бы произойти для индивидуального предпринимателя, такого как оперный певец, чей контракт требовал бы участия в определенном количестве репетиций), соответствующее вознаграждение, а также вознаграждение за время, потраченное на поездки в это Государство для целей выступлений, репетиций и тренировок (или аналогичной подготовки или тренировок), подпадало бы под действие этой статьи. Это применялось бы независимо от того, связаны ли такие репетиции, тренировки или аналогичная подготовка или тренировки с конкретными публичными выступлениями, происходящими в этом Государстве (например, вознаграждение, которое было бы выплачено в отношении участия в предсезонном тренировочном сборе, подпадало бы под действие).

9.2 Артисты и спортсмены часто осуществляют свою деятельность в разных Государствах, что делает необходимым определение того, какая часть их дохода получена от деятельности, осуществляемой в каждом Государстве. Хотя такое определение должно основываться на фактах и

обстоятельствах каждого конкретного случая, следующие общие принципы будут актуальны для этой цели:

– Элемент дохода, который тесно связан с конкретной деятельностью, осуществляемой артистом или спортсменом в Государстве (например, приз, выплачиваемый победителю спортивного соревнования, проходящего в этом Государстве; суточные, выплачиваемые в отношении участия в турнире или тренировочном этапе, проходящем в этом Государстве; платеж, произведенный музыканту за концерт, данный в Государстве), будет считаться полученным от деятельности, осуществляемой в этом Государстве.

– Как указано в пункте 1 Комментария к статье 15, работа по найму осуществляется там, где работник физически находится при выполнении деятельности, за которую выплачивается вознаграждение за работу по найму. Если вознаграждение, полученное артистом или спортсменом, работающим по найму в команде, труппе или оркестре, охватывает различные виды деятельности, которые должны быть выполнены в течение определенного периода времени (например, годовой оклад, покрывающий различные виды деятельности, такие как тренировки или репетиции; поездки с командой, труппой или оркестром; участие в матче или публичном выступлении и т. д.), будет целесообразно, при отсутствии каких-либо указаний на то, что вознаграждение или его часть должны быть распределены иным образом, распределять этот оклад или вознаграждение на основе количества рабочих дней, проведенных в каждом Государстве, в котором артист или спортсмен был обязан, согласно своему трудовому договору, выполнять эти виды деятельности.

9.3 Следующие примеры иллюстрируют эти принципы:

– Пример 1: певцу, осуществляющему независимую деятельность, выплачивается фиксированная сумма за ряд концертов, которые будут проводиться в разных государствах, плюс 5 процентов от продаж билетов за каждый концерт. В этом случае было бы целесообразно распределить фиксированную сумму на основе количества концертов, проведенных в каждом государстве, R (26) но распределить платежи, основанные на продажах билетов, на основе того, где состоялись концерты, принесшие каждый такой платеж.

– Пример 2: велосипедист работает по найму в команде. Согласно его трудовому договору, он обязан ездить с командой, появляться на публичных пресс-конференциях, организованных командой, и участвовать в тренировочных мероприятиях и гонках, которые проходят в разных странах. Ему выплачивается фиксированный годовой оклад плюс бонусы, основанные на его результатах в конкретных гонках. В этом случае было бы разумно распределить оклад на основе количества рабочих дней, в течение которых он находится в каждом Государстве, где осуществляется его деятельность, связанная с работой по найму (например, поездки, тренировки, гонки, публичные выступления), и распределить бонусы в зависимости от того, где проходили соответствующие гонки.

9.4 Платежи за одновременную трансляцию выступления артиста или спортсмена, произведенные непосредственно артисту или в его или ее пользу (например, платеж, произведенный компании-звезде артиста), подпадают под действие статьи 17 (см. пункт 18 Комментария к статье 12, который также касается платежей за последующие продажи или публичное воспроизведение записей выступления). Однако, если платеж производится третьему лицу (например, владельцу прав на трансляцию) и этот платеж не приносит выгоды артисту, платеж не связан с личной деятельностью артиста и, следовательно, не представляет собой доход, получаемый лицом в качестве артиста или спортсмена от личной деятельности такого лица как таковой. Например, если организатор футбольного турнира обладает всеми правами интеллектуальной собственности на мероприятие и, как таковой, получает платежи за права на трансляцию, связанные с мероприятием, статья 17 не применяется к этим платежам; аналогично, статья 17 не будет применяться к любой доле этих платежей, которая будет распределена между командами-участницами и не будет перераспределена между игроками и которая иным образом не выплачивается в пользу игроков. Будут ли такие платежи представлять собой роялти, охватываемые статьей 12, будет зависеть, среди прочего, от юридического характера таких прав на трансляцию, в частности, в соответствии с соответствующим законодательством об авторском праве.

9.5 Артисты и спортсмены часто получают, прямо или косвенно (например, посредством платежа, произведенного компании-звезде артиста или спортсмена), существенную часть своего дохода в форме платежей за использование или право использования их «прав на изображение», например, использование их имени, подписи или личного образа. Если такое использование прав на изображение артиста или спортсмена не тесно связано с выступлением артиста или спортсмена в данном Государстве, соответствующие платежи, как правило, не будут охватываться статьей 17 (см. пункт 9 выше). Однако существуют R (26) случаи, когда платежи, произведенные артисту или спортсмену, который является резидентом Договаривающегося государства, или другому лицу, за использование или право использования прав на изображение этого артиста или спортсмена, по существу представляют собой вознаграждение за деятельность артиста или спортсмена, которая охватывается статьей 17 и которая осуществляется в другом Договаривающемся государстве. В таких случаях будут применимы положения пункта 1 или 2, в зависимости от обстоятельств.

10. Статья ничего не говорит о том, как должен исчисляться рассматриваемый доход. Определить объем любых вычетов расходов – задача внутреннего законодательства Договаривающегося государства. В этой области внутренние законодательства различаются, и некоторые из них предусматривают налогообложение у источника по низкой ставке, основанной на валовой сумме, выплачиваемой артистам и спортсменам. Такие правила могут также применяться к доходу, выплачиваемому группам или зарегистрированным командам, труппам и т. д. Некоторые Государства, однако, могут считать, что налогообложение валовой суммы может быть неуместным в некоторых обстоятельствах, даже если применимая ставка низка. Эти Государства могут пожелать предоставить налогоплательщику возможность облагаться налогом на чистой основе. Это может быть сделано путем включения пункта, сформулированного следующим образом: Если резидент Договаривающегося государства получает доход, указанный в пункте 1 или 2, и такой доход облагается налогом в другом Договаривающемся государстве на валовой основе, это лицо может в течение [период, который должен быть определен Договаривающимися государствами] направить запрос другому Государству в письменной форме о том, чтобы доход облагался налогом на чистой основе в этом другом Государстве. Такой запрос должен быть удовлетворён этим другим Государством. При определении налогооблагаемого дохода такого резидента в другом Государстве должны быть разрешены в качестве вычетов те расходы, которые подлежат вычету в соответствии с внутренним законодательством другого Государства, которые понесены для целей деятельности, осуществляемой в другом Государстве, и которые доступны резиденту другого Государства, осуществляющему такую же или аналогичную деятельность на таких же или аналогичных условиях.

10.1 Некоторые Государства могут также считать неуместным применение статьи 17 к артисту или спортсмену, не являющемуся резидентом, который в противном случае не облагался бы налогом в Договаривающемся Государстве (например, согласно положениям статьи 7 или 15) и который в течение данного налогового года получает лишь незначительные суммы дохода от деятельности, осуществляемой в этом Государстве. Государства, желающие исключить такие ситуации из сферы применения статьи 17, могут сделать это, используя альтернативную формулировку пункта 1, составленную следующим образом: Несмотря на положения статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыканта, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве, за исключением случаев, когда валовая сумма такого дохода, полученного этим резидентом от этой деятельности, осуществляемой в течение налогового года другого Договаривающегося Государства, не превышает сумму, эквивалентную [15 000 R (26) Специальных прав заимствования МВФ], выраженную в валюте этого другого Государства на начало этого налогового года, или любую другую сумму, согласованную компетентными органами до и в отношении этого налогового года.

10.2 Сумма, упомянутая в вышеуказанном положении, является чисто иллюстративной. Ссылка на «Специальные права заимствования МВФ» позволяет избежать ссылки на валюту одного из двух Договаривающихся Государств и предназначена для обеспечения суммы, которая остается относительно постоянной по стоимости независимо от колебаний валютных курсов в каждом Государстве (Специальные права заимствования МВФ (СДР) основаны на корзине валют, периодически пересматриваемой, и легко выражаются в большинстве конвертируемых валют). Также, для облегчения администрирования, предлагаемое положение предусматривает, что лимит,

применимый в Государстве для данного налогового года, представляет собой сумму, конвертированную в валюту этого Государства на начало этого года. Предлагаемое положение также позволяет компетентным органам изменять сумму, когда они считают это целесообразным; однако вместо принятия статической суммы некоторые Государства могут предпочесть принять объективный механизм, который позволил бы периодические изменения (это могло бы быть сделано, например, путем замены суммы формулой, такой как «50 процентов от среднего ВВП на душу населения для стран ОЭСР, как определено ОЭСР»).

10.3 Предлагаемое положение не препятствовало бы Договаривающимся Государствам взиманию налога в момент получения соответствующего дохода и возмещению его после окончания года, как только будет установлено, что минимальная сумма не превышена.

10.4 Предлагаемое положение применяется только в отношении пункта 1 (применение правила в отношении других лиц, охватываемых пунктом 2, могло бы стимулировать дробление контрактов между множеством связанных структур с целью приумножения выгоды от исключения). Кроме того, положение лишь ограничивает дополнительное право налогообложения, признаваемое статьей 17, и не затрагивает права налогообложения у источника, доступные в соответствии со статьями 7 и 15. Следовательно, оно не препятствовало бы налогообложению в той степени, в какой артист имеет постоянное представительство (ПП) в Государстве источника или находится в этом Государстве более 183 дней (или работает по найму у работодателя, который является резидентом этого Государства или имеет постоянное представительство (ПП) в этом Государстве).

Пункт 2

11. Пункт 1 Статьи касается дохода, полученного артистами и спортсменами от их личной деятельности. Пункт 2 касается ситуаций, когда доход от их деятельности начисляется другим лицам. Если доход артиста или спортсмена начисляется другому лицу, и государство источника не имеет законного права осуществлять сквозное налогообложение в отношении лица, получающего доход, с целью обложить его налогом как доход исполнителя, пункт 2 предусматривает, что часть дохода, которая не может быть обложена налогом у исполнителя, может быть обложена налогом у лица, получающего вознаграждение. Если лицо, получающее доход, осуществляет предпринимательскую деятельность, налог может применяться государством источника, даже если доход не относится к постоянному представительству (ПП) в этом государстве. Однако это будет не всегда так. Существуют три основные ситуации такого рода: R (26)

a) Первая ситуация — это управляющая компания, которая получает доход за выступление, например, группы спортсменов (которая сама по себе не является юридическим лицом).

b) Вторая ситуация — это команда, труппа, оркестр и т.п., которые учреждены в качестве юридического лица. Доход от выступлений может выплачиваться такой структуре. Отдельные члены команды, оркестра и т.п. будут подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 1 в государстве, в котором они осуществляют свою деятельность в качестве артистов или спортсменов, в отношении любого вознаграждения (или дохода, начисляемого в их пользу), полученного от осуществления этой деятельности (см., однако, пункт 14.1 ниже). Однако, если членам выплачивается фиксированное периодическое вознаграждение и будет сложно распределить часть этого дохода на конкретные выступления, страны-члены могут принять решение, в одностороннем или двустороннем порядке, не облагать его налогом. Прибыльный элемент, начисляемый юридическому лицу от выступления, будет подлежать налогообложению в соответствии с пунктом 2.

c) Третья ситуация включает определенные схемы уклонения от налогообложения в случаях, когда вознаграждение за выступление артиста или спортсмена выплачивается не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, например, так называемой «компании артиста», таким образом, что доход не облагается налогом в государстве, где осуществляется деятельность, ни как доход от личных услуг артиста или спортсмена, ни как прибыль предприятия, при отсутствии постоянного представительства (ПП). Некоторые страны «осуществляют сквозное налогообложение» в отношении таких схем в соответствии со своим внутренним законодательством и считают доход полученным артистом или спортсменом; в таких случаях пункт 1 позволяет им облагать налогом доход, полученный от деятельности на их территории. Другие страны не могут этого сделать. В случае, когда выступление происходит в такой стране, пункт 2 позволяет ей облагать налогом прибыль, отвлеченную от

дохода артиста или спортсмена в пользу предприятия. Однако может случиться так, что внутреннее законодательство некоторых государств не позволяет им применять такое положение. Такие государства могут свободно договариваться о других решениях или исключать пункт 2 из своих двусторонних конвенций.

11.1 Применение пункта 2 не ограничивается ситуациями, когда как артист или спортсмен, так и другое лицо, которому начисляется доход, например, компания-звезда, являются резидентами одного и того же Договаривающегося государства. Данный пункт позволяет государству, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, облагать налогом доход, полученный от этой деятельности и начисленный другому лицу, независимо от других положений Конвенции, которые могли бы применяться в противном случае. Таким образом, невзирая на положения Статьи 7, данный пункт позволяет этому Государству облагать налогом доход, полученный компанией-звездой, резидентом другого Договаривающегося государства, даже если артист или спортсмен не является резидентом этого другого Государства. И наоборот, если доход артиста, являющегося резидентом одного из Договаривающихся государств, начисляется лицу, например, компании-звезде, которая является резидентом третьего Государства, с которым государство источника не имеет налоговой конвенции, ничто не помешает Договаривающемуся государству облагать налогом это лицо в соответствии со своим внутренним законодательством. R (26)

11.2 Пункт 2, однако, не применяется к призовым, полученным владельцем лошади или командой, которой принадлежит гоночный автомобиль, от результатов выступления лошади или автомобиля во время гонки или гонок, проходящих в течение определенного периода. В таком случае призовые не имеют достаточной связи с личной деятельностью жокея или гонщика, чтобы считаться вознаграждением за такую деятельность, но являются вознаграждением за деятельность, связанную с владением и тренировкой лошади или проектированием, строительством, владением и обслуживанием автомобиля. Такие призовые не получены от личной деятельности жокея или гонщика и не подпадают под действие Статьи 17. Однако очевидно, что если владелец или команда получает платеж в качестве вознаграждения за личную деятельность жокея или гонщика, то такой доход может быть обложен налогом у жокея или гонщика в соответствии с пунктом 1 (см. пункт 7 выше).

11.3 В качестве общего правила следует отметить, однако, что, независимо от Статьи 17, Конвенция не будет препятствовать применению общих правил против уклонения от налогообложения внутреннего законодательства государства источника, которые позволяли бы этому Государству облагать налогом либо артиста/спортсмена, либо компанию-звезду в случаях злоупотребления, как это признано в пунктах 22-24 Комментария к Статье 1.

11.4 Пункт 2 охватывает доход, который может считаться полученным в отношении личной деятельности артиста или спортсмена. Хотя это охватывает доход, полученный предприятием, которому выплачивается вознаграждение за выполнение такой деятельности (например, спортивной командой или оркестром), он явно не охватывает доход всех предприятий, которые участвуют в организации развлекательных или спортивных мероприятий. Например, доход, полученный независимым промоутером концерта от продажи билетов и распределения рекламных площадей, не охватывается пунктом 2.

11.5 Хотя Статья не предусматривает, как должен рассчитываться доход, охватываемый пунктами 1 и 2, и оставляет на усмотрение внутреннего законодательства Договаривающегося государства определение размера любых вычетов (см. пункт 10 выше), доход, полученный в отношении личной деятельности спортсмена или артиста, не должен облагаться двойным налогом посредством применения этих двух пунктов. Это будет важным соображением, например, когда пункт 2 позволяет Договаривающемуся государству облагать налогом компанию-звезду артиста в отношении платежа, полученного этой компанией в связи с деятельностью, осуществленной артистом в этом Государстве, а пункт 1 также позволяет этому Государству облагать налогом ту часть вознаграждения, выплаченного этой компанией артисту, которая может быть обоснованно отнесена к этой деятельности. В этом случае Договаривающееся государство может, в зависимости от своего внутреннего законодательства, либо облагать налогом только компанию, либо артиста в отношении всего дохода, относимого к этой деятельности, либо облагать налогом каждого из них в отношении части дохода, например, облагая налогом доход, полученный

компанией, но допуская вычет соответствующей части вознаграждения, выплаченного артисту, и облагая налогом эту часть у артиста. R (26)

Дополнительные соображения, относящиеся к пунктам 1 и 2

12. В случаях, рассматриваемых в пунктах 1 и 2, если государство резидентства лица, получающего доход, использует метод освобождения для устранения двойного налогообложения, то это Государство лишилось бы права облагать такой доход налогом, даже если государство, где осуществлялась деятельность, не могло бы воспользоваться своим правом на налогообложение. Поэтому предполагается, что в таких случаях должен использоваться метод кредита (зачета). Тот же результат может быть достигнут путем установления вспомогательного права на налогообложение для государства резидентства лица, получающего доход, если государство, где осуществляется деятельность, не может воспользоваться правом, предоставленным ему пунктами 1 и 2. Договаривающиеся государства свободны выбирать любой из этих методов для обеспечения того, чтобы доход не избегал налогообложения.

13. Статья 17 обычно применяется, когда артист или спортсмен нанят правительством и получает доход от этого правительства; см. пункт 6 Комментария к Статье 19. Некоторые конвенции содержат положения, исключающие артистов и спортсменов, работающих в организациях, которые субсидируются из государственных средств, из сферы применения Статьи 17.

14. Некоторые страны могут счесть целесообразным исключить из сферы действия Статьи мероприятия, финансируемые из государственных средств. Такие страны могут свободно включать положение для достижения этой цели, но исключения должны основываться на четко определяемых и объективных критериях для обеспечения их предоставления только в предусмотренных случаях. Такое положение может гласить следующее: Положения пунктов 1 и 2 не применяются к доходу, полученному от деятельности, осуществляемой в Договаривающемся государстве артистами или спортсменами, если визит в это Государство полностью или преимущественно финансируется за счет государственных средств одного или обоих Договаривающихся государств или их политических подразделений или местных органов власти. В таком случае доход облагается налогом только в том Договаривающемся государстве, резидентом которого является артист или спортсмен. R (26)

14.1 Также, учитывая административные трудности, связанные с распределением на конкретные виды деятельности, осуществляемые в Государстве, общего вознаграждения по найму отдельных членов иностранной команды, труппы или оркестра, и с налогообложением соответствующей части этого вознаграждения, некоторые Государства могут счесть целесообразным не облагать такое вознаграждение налогом. Хотя Государство могло бы в одностороннем порядке принять решение об освобождении такого вознаграждения, такое одностороннее решение не будет взаимным и приведет к проблеме, описанной в пункте 12 выше, когда государство резидентства лица, получающего такой доход, использует метод освобождения. Поэтому эти Государства могут счесть целесообразным исключить такое вознаграждение из сферы действия Статьи. Хотя пункт 2 выше указывает, что одним из решений было бы изменение текста Статьи таким образом, чтобы она не применялась в отношении дохода от работы по найму, некоторые Государства могут предпочесть более узкое исключение, касающееся случаев, с которыми они часто сталкиваются на практике. Ниже приводится пример положения, применимого к членам спортивной команды, которое может быть использовано для этой цели: Положения Статьи 17 не применяются к доходу, полученному резидентом Договаривающегося государства в отношении личной деятельности физического лица, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве в качестве спортсмена, члена команды первого упомянутого Государства, который принимает участие в матче, организованном в другом Государстве лигой, к которой принадлежит эта команда.

Примечания

1. См. www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html.

2. Положение, включенное в Типовой договор США 2006 года, гласит следующее:

1. Доход, полученный резидентом Договаривающегося государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или музыканта, или в качестве спортсмена, от его личной деятельности, осуществляемой как таковая в другом Договаривающемся государстве, который был бы освобожден от налога в этом другом Договаривающемся государстве в соответствии с положениями Статей 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) и 14

(Доход от работы по найму), может облагаться налогом в этом другом Государстве, за исключением случаев, когда сумма валовых поступлений, полученных таким артистом или спортсменом, включая расходы, возмещенные ему или понесенные от его имени, от такой деятельности не превышает двадцати тысяч долларов США (20 000 долл. США) или их эквивалента в ------ за налоговый год платежа.

3. Соответствующий пункт статьи 16 Типового договора США гласит следующее:

2. В случае, когда доход в отношении деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в его качестве такового, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, такой доход, невзирая на положения Статьи 7 (Прибыль от предпринимательской деятельности) или 14 (Доход от работы по найму), может облагаться налогом в Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена, если только договор, в соответствии с которым осуществляется личная деятельность, не позволяет этому другому лицу назначать физическое лицо, которое будет осуществлять личную деятельность. R (26)

ПРИЛОЖЕНИЕ

РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР ОТНОСИТЕЛЬНО МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ О ДОХОДАХ И КАПИТАЛЕ

ПРИЛОЖЕНИЕ II

РЕКОМЕНДАЦИЯ СОВЕТА ОЭСР ОТНОСИТЕЛЬНО МОДЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНВЕНЦИИ О ДОХОДАХ И КАПИТАЛЕ (Принята Советом 23 октября 1997 г.)

СОВЕТ, Принимая во внимание статью 5(b) Конвенции об Организации экономического сотрудничества и развития от 14 декабря 1960 г.; Принимая во внимание Рекомендацию Совета от 31 марта 1994 г. относительно Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале [C(94)11/FINAL] и Рекомендацию Совета от 21 сентября 1995 г., вносящую поправки в Приложение к этой предыдущей Рекомендации [C(95)132/FINAL]; Принимая во внимание Доклад Комитета по налоговым вопросам от 24 июня 1997 г., озаглавленный «Обновление Модельной налоговой конвенции 1997 года» [DAFFE/CFA/WP1(97)10/REV2] (далее именуемый «Доклад 1997 года»); Принимая во внимание необходимость устранения препятствий, которые международное юридическое двойное налогообложение создает для свободного движения товаров, услуг, капитала и лиц между странами путем заключения конвенций для этой цели; Принимая также во внимание необходимость гармонизации существующих двусторонних конвенций на основе единообразных принципов, определений, правил и методов, а также расширения существующей сети таких конвенций на все страны-члены и, где это уместно, на страны, не являющиеся членами; Принимая далее во внимание необходимость поощрения единообразного применения и толкования положений налоговых конвенций, которые основаны на положениях Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале (далее именуемой «Модельная налоговая конвенция»); Принимая во внимание, что усилия, предпринятые в этом направлении странами-членами, уже принесли существенные результаты, и что предлагаемые пересмотры Модельной налоговой конвенции позволят подтвердить и расширить существующее международное сотрудничество в налоговых вопросах; Принимая к сведению Модельную налоговую конвенцию и Комментарии к ней (в последней редакции Доклада 1997 года), которые могут время от времени изменяться в дальнейшем; I. РЕКОМЕНДУЕТ правительствам стран-членов:

1. продолжать свои усилия по заключению двусторонних налоговых конвенций о доходах и капитале с теми странами-членами, а также, где это уместно, со странами, не являющимися членами, с которыми они еще не заключили такие конвенции, и пересматривать те из существующих конвенций, которые могут больше не отражать современные потребности;

2. при заключении новых двусторонних конвенций или пересмотре существующих двусторонних конвенций соответствовать Модельной налоговой конвенции, в толковании Комментариев к ней;

3. что их налоговые администрации следуют Комментарию к статьям Модельной налоговой конвенции, с изменениями, вносимыми время от времени, при применении и толковании положений их двусторонних налоговых конвенций, которые основаны на этих статьях. II.

ПРЕДЛАГАЕТ правительствам стран-членов продолжать уведомлять Комитет по налоговым вопросам о своих оговорках в отношении Статей и замечаниях в отношении Комментария. III. ПОРУЧАЕТ Комитету по налоговым вопросам продолжать текущий пересмотр ситуаций, когда положения, изложенные в Модельной налоговой конвенции или в Комментарии к ней, могут потребовать изменений в свете опыта, накопленного странами-членами, и вносить соответствующие предложения для периодических обновлений. IV. ПОСТАНОВЛЯЕТ отменить Рекомендации Совета C(94)11/FINAL (31 марта 1994 г.) и C(95)132/FINAL (21 сентября 1995 г.).

ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ

ОЭСР — это уникальный форум, где правительства работают вместе, чтобы решать экономические, социальные и экологические вызовы глобализации. ОЭСР также находится на переднем крае усилий по пониманию и помощи правительствам в реагировании на новые события и проблемы, такие как корпоративное управление, информационная экономика и вызовы стареющего населения. Организация предоставляет площадку, где правительства могут сравнивать опыт политики, искать ответы на общие проблемы, выявлять передовую практику и работать над координацией внутренней и международной политики. Странами-членами ОЭСР являются: Австралия, Австрия, Бельгия, Канада, Чили, Чешская Республика, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Исландия, Ирландия, Израиль, Италия, Япония, Корея, Латвия, Литва, Люксембург, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словацкая Республика, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Турция, Соединенное Королевство и Соединенные Штаты. Европейская комиссия принимает участие в работе ОЭСР. Издательство ОЭСР широко распространяет результаты сбора статистики и исследований Организации по экономическим, социальным и экологическим вопросам, а также конвенции, руководящие принципы и стандарты, согласованные ее членами.

ИЗДАТЕЛЬСТВО ОЭСР, 2, рю Андре-Паскаль, 75775 ПАРИЖ СЕДЕКС 16 (23 2018 46 1 P) ISBN 978-92-64-30699-8 – 2019

Модельная налоговая конвенция по доходам и капиталу

ПОЛНАЯ ВЕРСИЯ 2017 ГОДА Настоящая публикация является десятым изданием полной версии Модельной налоговой конвенции ОЭСР по доходам и капиталу. Эта полная версия содержит полный текст Модельной налоговой конвенции в редакции на 21 ноября 2017 г., включая Статьи, Комментарий, позиции экономик, не являющихся членами ОЭСР, Рекомендацию Совета ОЭСР, исторические примечания и справочные доклады. Полная версия Модельной налоговой конвенции ОЭСР публикуется регулярно для отражения обновлений. Она доступна в печатном, PDF и веб-форматах. Веб-формат включает обширные внутренние ссылки, что облегчает переход от статей к соответствующим комментариям. Веб- и PDF-версии доступны через библиотеку ОЭСР (OECD iLibrary).

Модельная налоговая конвенция по доходам и капиталу

ПОЛНАЯ ВЕРСИЯ (в редакции на 21 ноября 2017 г.)

Обратитесь к этой публикации онлайн по адресу https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en.

Эта работа опубликована в библиотеке ОЭСР (OECD iLibrary), которая объединяет все книги, периодические издания и статистические базы данных ОЭСР. Посетите www.oecd-ilibrary.org для получения дополнительной информации.

ISBN 978-92-64-30378-2

9HSTCQE*dadhic+